

UNIVERSITÉ DE PARIS. — FACULTE DE DROIT
(SCIENCES POLITIQUES & ÉCONOMIQUES)

LA
CONTRIBUTION EXTRAORDINAIRE
SUR LES
BÉNÉFICES DE GUERRE

(Loi du 1^{er} Juillet 1916)

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Samedi 15 Mars 1919, à 2 h. 1/2

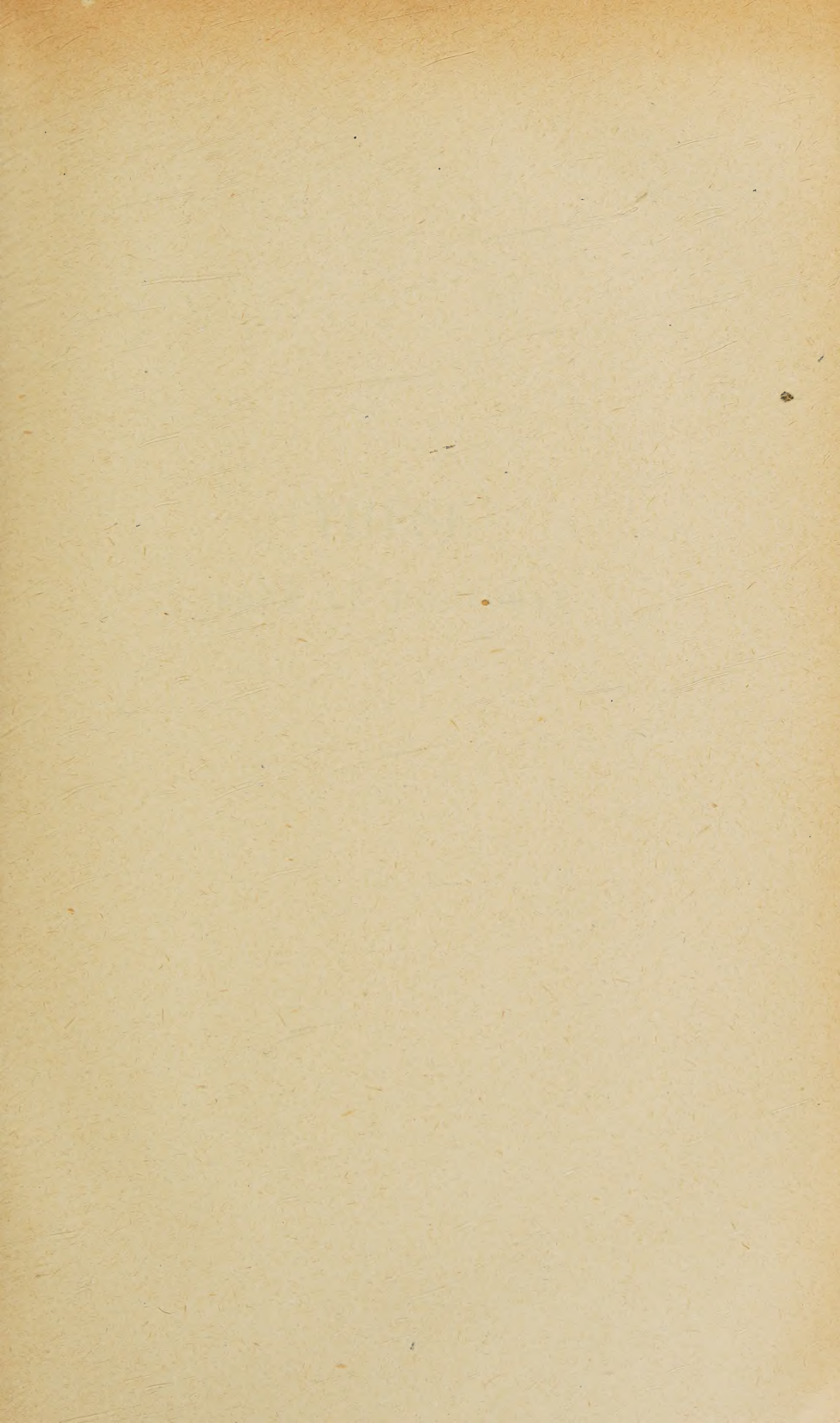
PAR

Jean MONTIGNY

Président : M. JÈZE.
Assesseurs { MM. HITIER, } *professeurs.*
 { PERCEROU. }

LE MANS
ASSOCIATION OUVRIÈRE DE L'IMPRIMERIE DROUIN
5, RUE DU PORC-ÉPIC, 5

—
1919



THÈSE

POUR LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses : ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

UNIVERSITÉ DE PARIS. — FACULTE DE DROIT
(SCIENCES POLITIQUES & ÉCONOMIQUES)

LA
CONTRIBUTION EXTRAORDINAIRE

SUR LES
BÉNÉFICES DE GUERRE

(Loi du 1^{er} Juillet 1916)

THÈSE POUR LE DOCTORAT

L'ACTE PUBLIC SUR LES MATIÈRES CI-APRÈS

Sera soutenu le Samedi 15 Mars 1919, à 2 h. 1/2



PAR

Jean MONTIGNY

Président : M. JÈZE.

Assesseurs { MM. HITIER, } *professeurs.*
PERCEROU.

LE MANS
ASSOCIATION OUVRIÈRE DE L'IMPRIMERIE DROUIN
5, RUE DU PORC-ÉPIC, 5

1919



Digitized by the Internet Archive
in 2026

PLAN

Dans une première partie, nous étudierons rapidement les bénéfices de guerre dans le passé, puis les mouvements d'opinion, qui aboutirent en 1915 à leur taxation à l'étranger, et aux projet et propositions soumis au Parlement français.

La deuxième partie, de beaucoup la plus longue, sera consacrée à l'étude de la loi du 1^{er} juillet 1916, des textes qui l'ont complétée, de la jurisprudence à laquelle elle a donné lieu, et enfin des critiques qui lui ont été adressées.

Dans la troisième partie, nous examinerons les bénéfices de guerre dans leur réalité, leurs causes, puis les conceptions qu'on s'est faites d'eux, et les diverses méthodes envisagées pour les supprimer ou les limiter.

Enfin, dans la quatrième partie, après avoir rapidement jeté les yeux sur les lois étrangères qui frappent les bénéfices de guerre, nous chercherons à définir la tendance générale dont l'imposition des bénéfices de guerre est une manifestation.

PREMIÈRE PARTIE

CHAPITRE PREMIER

HISTORIQUE DE LA LOI

- I. — *L'Impôt de guerre dans l'Histoire.*
- II. — *L'Opinion publique et les Initiatives parlementaires en 1915.*
- III. — *La législation étrangère sur les bénéfices de guerre fin 1915.*
- IV. — *Projet du Gouvernement. — Rapport de M. Péret et débats à la Chambre. — Rapport de M. Aimond et débats au Sénat.*
- V. — *Textes modifiant et interprétant la loi du 1^{er} juillet 1916.*

I. — L'Impôt de guerre dans l'Histoire.

L'impôt de guerre à travers les âges ! Ce serait une curieuse et fructueuse étude historique, trop longue pour que nous puissions nous y attacher.

Mais il convient d'indiquer que l'idée de prélever, pendant la bataille, sur la classe la plus riche, une partie des

sommes nécessaires à l'entretien des armées, existe depuis qu'il y a des peuples et qui se battent.

Certains pourraient croire que cette imposition extraordinaire sur les bénéfices de guerre, inspirée par l'esprit nouveau, est une nouveauté, une concession faite aux tendances socialistes ; mais dès que les rois de France eurent des troupes nombreuses à entretenir, ils durent faire appel aux ressources de la classe possédante, notamment du clergé. La taxe du dixième créée par Charles Martel fut continuée par Philippe-Auguste. Philippe-le-Bel imposa une subvention de 20 livres par 100 livres tournois du produit des terres et des rentes, Déjà l'inquisition ! « On devait s'informer par gens loyaux de la valeur des héritages et des biens de chacun et suivre raisonnablement la renommée de la richesse ». Et il recommandait aux commissaires de traiter les intéressés par belles paroles et si courtoisement « qu'esclandre n'en puisse arriver ». Déjà les belles paroles n'étaient pas suffisantes pour faire affluer les écus aux caisses royales. Le peuple de France a toujours donné son sang volontiers, mais son or à contre-cœur.

Aussi ces taxes de guerre, qu'en désespoir de cause les rois imposaient à leurs sujets, étaient-elles toujours impopulaires. Plus le pouvoir royal fut fort et centralisé, plus ces taxes du dixième furent redoutées. Elles frappaient en général tous les revenus, telles celles établies sous Louis XIV en 1710.

Saint-Simon rapporte que tout homme se vit en proie aux exacteurs, réduit à supputer et à discuter avec eux son propre patrimoine..., « à montrer en public tous les secrets de famille, à produire au grand jour les turpitudes domestiques, enveloppées jusqu'à lors sous les replis des

précautions les plus sages et les plus multipliées ». Les contributions du dixième, exceptionnelles jusque-là, devinrent permanentes de 1710 à 1789.

La Révolution établit, à titre de subvention de guerre, une surtaxe du décime (le 6 prairial an VII) sur certains droits et amendes. Napoléon établissait les impôts de guerre sur les peuples qu'ils soumettait : solution élégante. L'une des mesures qui le rendit le plus populaire au début du Consulat fut la poursuite de certains fournisseurs de guerre qui avaient fait des fortunes scandaleuses sous le Directoire, et dont M^{me} Angot a popularisé le souvenir. En 1871, l'Assemblée nationale vota la revision des marchés qui avaient donné l'occasion à certains d'échafauder des fortunes sur la détresse publique — et les taxa d'infamie, devant l'impossibilité pratique de leur faire rendre gorge.

Les leçons du passé ne furent pas perdues. Et loin d'être indifférente aux bénéfices de guerre, l'opinion publique, en 1915, eut plutôt tendance à généraliser et à créer la légende de toute une nouvelle classe de citoyens, s'enrichissant du malheur public.

Le projet de loi créant une contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, fut déposé devant le Bureau de la Chambre le 13 janvier 1916.

C'était le premier pas fait, depuis la guerre, dans la voie de la création d'impôts nouveaux.

Le Ministre des Finances s'était refusé à envisager tout établissement d'imposition nouvelle, depuis le début des hostilités.

Il assurait que tout projet, voire toute discussion de cet ordre, porterait dans le milieu des affaires le plus grand trouble, et que notre effort économique si nécessaire à la

victoire, s'en trouverait compromis. Il avait donc recours à l'augmentation du taux des impôts existants et, surtout, couvrait par l'Emprunt les dépenses, non seulement les dépenses exceptionnelles consécutives à l'état de guerre, mais en partie aussi, les dépenses normales.

Cette méthode pouvait s'admettre pendant une guerre courte, à allure de crise. Mais à mesure que les hostilités se prolongeaient et que, derrière les tranchées, la vie du pays reprenait son équilibre, il apparaissait de plus en plus que cet équilibre devait s'étendre aussi, dans la mesure du possible, à notre politique financière, qui était aussi un des éléments de la victoire.

Cette timidité fiscale ne manqua donc pas d'être critiquée et toute une partie de la Chambre s'éleva contre le mot d'ordre « Point d'impôts nouveaux » (1).

Après une certaine résistance, le Ministre céda à ce courant, et son choix se porta sur la création d'une taxe sur les bénéfices de guerre.

Ce choix, très heureux, lui était du reste suggéré par l'opinion publique, par l'initiative de nombreux députés, et par l'exemple des pays étrangers.

L'opinion publique s'était émue de ces fortunes rapides, excessives et parfois scandaleuses, qui s'édifiaient en quelques mois, notamment à la faveur des marchés passés avec les écumeurs d'affaires qui avaient suivi le gouvernement à Bordeaux.

Rien n'avait été prévu pour la conduite et la poursuite économique de la guerre. Le dogme d'une campagne rapide, dont les nécessités ne dépasseraient pas les stocks prévus de munitions, d'armement, d'équipement, etc...

(1) Disc. de M. Touron. Séance du 10 fév. 1916. Chambre.

n'avait pas eu de schismatiques pendant la paix. Et, aux demandes pressantes des armées qui manquaient de tout, le Ministère de la Guerre constatait qu'il n'avait de rien.

Il fallait pourvoir au plus pressé. Et l'Administration militaire ne se montra difficile ni sur la qualité, ni sur les exigences des fournisseurs. De là ces marchés dont certains firent frémir dans leur empyrée, tous les grands profiteurs des guerres passées.

II. — L'Opinion publique et les Initiatives parlementaires.

L'opinion publique n'était pas dans le mystère des fournitures, mais elle en voyait les résultats, dans le luxe insolent d'une caste nouvelle, désignée d'un mot qui, lui aussi, fit fortune « Les Nouveaux Riches ».

Elle exagéra encore et généralisa ces abus. Et un mouvement très vif se dessina dans le peuple qui endurait tant de souffrances et tant de privations depuis dix-huit mois, contre ces privilégiés qu'un signe mystérieux avait désignés, dans une époque de deuil et de misère, pour la vie et la fortune.

M. Simyan, député, porta à la tribune le 14 décembre 1915 certains faits scandaleux, notamment un intermédiaire qui, pour avoir présenté un marchand de chevaux à la Direction de la Cavalerie avait reçu 300 000 francs et un individu, qui pour une vacation en qualité d'interprète entre l'Inspecteur des remotes et ce même marchand de chevaux avait reçu 700.000 francs. « Et cette dame, artiste de mérite peut-être,

qui avait offert à l'Administration militaire des effets et des objets d'équipements, des toiles pour tentes, de la flanelle, des chaussures, des sabots, des chaussettes, du fil de fer barbelé, deux wagons-salon, des mitrailleuses, 4.000 motocyclettes, des voitures, des camions-automobiles, 60 millions de litres d'essence, 50.000 chevaux, du sel marin, des légumes secs, de la morue, du jambon, du lait concentré, des articles de mines, des articles divers et du sulfate de cuivre ».

D'autres députés n'avaient pas attendu cette interpellation pour se faire les interprètes du sentiment public.

Une proposition de MM. Ossola et Durandy tendait à prélever après la guerre, au profit du Trésor, une partie des bénéfices, commissions et rémunérations de toutes sortes, acquis par tous industriels, commerçants ou intermédiaires, ayant participé à un titre quelconque aux fournitures de l'armée pendant la durée des hostilités, car ces personnes ne couraient aucun risque, en traitant avec l'État et devaient reconnaître cette situation privilégiée par la restitution d'une part de leurs bénéfices.

M. Tournan et plusieurs de ses collègues désiraient une contribution extraordinaire sur le revenu.

M. Renard limitait la contribution extraordinaire aux fournisseurs de la guerre qui, en général, avaient imposé leurs prix à l'État ; mais il estimait nécessaire d'attendre la fin des hostilités pour évaluer le bénéfice total des fournisseurs et le taxer.

Dans une nouvelle proposition MM. Durandy et Ossola obligeaient les Sociétés par actions à verser, pendant une période de cinq ans à dater du 1^{er} janvier 1915, un impôt complémentaire sur le supplément des bénéfices bruts réalisés.

Dans le même ordre d'idées M. Ajam et plusieurs de ses collègues avaient déposé un amendement au projet de loi portant ouverture de crédits provisoires applicables au premier trimestre de 1916, et qui exigeait des sociétés anonymes ou en commandite par actions, qu'elles mis-sent en réserve la moitié des bénéfices réalisés depuis le début de la guerre, afin de les empêcher de distribuer par avance des bénéfices aux actionnaires, bénéfices que l'Etat n'aurait pu atteindre dans le cas de l'établissement ultérieur d'une taxe sur les bénéfices de guerre.

M. Landry, émettait une idée qui devait être plus tard reprise par la Chambre, et d'après laquelle devaient être frappés tous ceux qui avaient réalisé des bénéfices à l'occasion de la guerre, qu'ils fussent fournisseurs, commerçants ou non commerçants.

Des députés, parmi lesquels M. Mistral, réclamaient enfin la revision des marchés de la guerre (1).

Comme le dit à la chambre, M. Andrieu, rapporteur de la commission de la Législation Fiscale, une préoccupation « de haute moralité et de nécessité financière dominait toutes ces propositions ».

« Procurer au Trésor des ressources dont celui-ci avait de plus en plus besoin. Obliger certains contribuables plus heureux que d'autres, qui, au milieu de tant de ruines, semées dans notre pays, ont pu accroître leurs bénéfices et leurs revenus, à participer de façon plus effective aux lourdes charges de l'heure présente et de demain, enfin empêcher que certaines personnes puissent se cons-

(1) Voir au sujet de ces propositions le 1^{er} rapport de M. Raoul Péret.
— *Doc. Parl.* Chambre. Annexe n° 1724 — sess. ord. séance du 28 janvier 1916.

tituer de véritables fortunes aux dépens de la collectivité, en abusant des nécessités actuelles, sans être obligées d'apporter à la nation le large concours pécuniaire que celle-ci est en droit d'exiger d'elles. »

Déjà, la plupart des pays étrangers, alliés, neutres ou ennemis, avaient agi dans cet ordre d'idées. Cette simultanéité témoignait du reste en faveur du bien-fondé de la loi.

III. — La législation sur les Bénéfices de Guerre fin 1915 (1).

En Angleterre, la loi de Finances du 23 décembre 1915 établissait, sur les entreprises qui avaient réalisé, au cours d'un exercice clos entre le 4 août 1914 et le 1^{er} juillet 1915, des bénéfices dépassant de plus de 200 L. S. le bénéfice normal qu'elles atteignaient avant la guerre, un impôt égal à la moitié de l'excédent.

Etaient passibles de la taxe les *entreprises* du Royaume-Uni ou possédées, ou exploitées à l'étranger par des personnes résidant habituellement en Angleterre.

Et toutes *opérations* effectuées par des intermédiaires autres que des voyageurs de commerce ou des agents à traitements fixes.

Le bénéfice normal d'avant-guerre résultait de la moyenne des résultats des deux années choisies par le contribuable parmi les trois dernières années commerciales. Mais il ne pouvait être inférieur à l'application

(1) Voir le rapport de M. Aimond au Sénat. *Doc. Parl.* Sénat. Annexe n° 133, sess. ord. séance du 30 mars 1916.

au capital engagé dans l'entreprise, d'un taux de 6 ou 7 %, suivant les cas. La déclaration est obligatoire. Les pénalités sont constituées par des amendes. L'appel est possible devant les commissaires généraux de la Division.

Ensuite étaient déterminées les règles d'après lesquelles se faisaient la computation des bénéfices de l'exercice, celles des bénéfices d'avant la guerre, celle du capital.

Nous n'indiquons ici que les grandes lignes du projet.

En Italie, le décret royal du 21^{er} novembre 1915 décidait que les revenus *nouveaux* réalisés du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915 en conséquence de la guerre européenne, et les revenus qui excédaient les revenus *ordinaires*, seraient soumis à une surimposition extraordinaire de guerre.

Étaient assujettis les commerçants, industriels et intermédiaires. Le taux de l'impôt allait de 10 à 30 %.

Le revenu ordinaire était établi d'après les deux années antérieures à la guerre, et ne pouvait être inférieur à 8 % du capital engagé.

La déclaration était obligatoire. Les pénalités étaient constituées par des amendes et surtaxes. Des commissions provinciales et une commission centrale recevaient les recours contre les décisions de l'agence qui fixait la taxe.

Au Danemark, une loi du 10 mai 1915 frappait d'un impôt progressif et extraordinaire les personnes et sociétés qui avaient réalisé des bénéfices dépassant leurs revenus normaux des trois dernières années.

Les personnes étaient taxées au delà d'un revenu de 8.000 couronnes. Le taux est progressif et varié de 8 à 20 %.

En Suède, l'ordonnance du 11 juin 1915 frappe les assujettis à l'impôt sur le revenu et le capital dont les

ressources sont supérieures à la moyenne des années 1913 et 1914.

Le revenu normal doit être supérieur à 40 000 couronnes, et pour une société, supérieur à 5 % de capital.

Le taux est progressif de 12 à 18 %.

En Allemagne, la loi du 24 décembre 1915 n'avait prévu que des mesures préparatoires à la taxation future des bénéfices de guerre. Les sociétés par actions, en commandite par actions et associations minières sont tenues de réserver 50 % des bénéfices supplémentaires réalisés depuis la guerre.

Ceux-ci sont représentés par la différence entre la moyenne des bénéfices commerciaux antérieurs et les bénéfices réalisés dans le courant d'un exercice de guerre.

La moyenne des bénéfices commerciaux est calculée d'après les résultats des cinq dernières années de paix, ou évalués à 5 % du capital engagé, si la société est de récente formation.

La réserve constituée est placée en fonds d'Etat.

Donc, en France, le projet de loi du Ministre des Finances pouvait s'inspirer de nombreux exemples. Son principe n'avait pas à être légitimé devant l'opinion, ni même devant les intéressés. Un député fit cette remarque que cet impôt avait la fortune unique de n'être pas critiqué, du moins dans son principe, par ceux mêmes qui allaient en être les victimes. A côté des écumeurs d'affaires, auxquels personne ne s'intéressait, beaucoup d'industriels honnêtes avaient été surpris, suivant le mot de M. Lazare Weiller, de cet excès de prospérité, de cette manne qui s'abattait sans trêve en tourbillon de billets bleus sur leur usine. Ils sentaient la nécessité de consentir volontiers un sacrifice important.

La Fédération économique des syndicats patronaux de la Gironde, la Chambre de Commerce d'exportation, la Confédération des groupes commerciaux et industriels de France, le Syndicat des industries chimiques et commerces annexes de Marseille, des centaines de groupements économiques avaient déjà manifesté ou témoignèrent plus tard de la bonne volonté de la plupart des intéressés, qui se bornaient à exprimer des désirs ou des craintes sur les détails d'application de la loi (1).

Le projet de la loi n'avait donc à craindre de difficultés que dans les modalités pratiques.

Le premier obstacle venait de l'absence d'instrument de mesure, susceptible d'apprécier les bénéfices industriels et commerciaux. En effet l'impôt sur le revenu n'allait être mis en application qu'à partir du 1^{er} mars 1916.

La patente n'avait la plupart du temps aucun rapport, ou un rapport fort lointain avec les chiffres réels de bénéfices commerciaux et industriels.

En Angleterre et en Italie ces difficultés ne se présentaient pas, l'impôt se payant depuis longtemps, d'après les revenus.

Voici quelles étaient les lignes essentielles du projet de loi (2), qui furent du reste respectées dans leur ensemble par la Chambre et le Sénat.

(1) Voir rapport Aimond.

(2) *Doc. Parl.* Chambre. Séance du 13 janvier 1916, annexe n° 1653.

IV. — Projet du Gouvernement.

Les assujettis sont d'une façon générale :

- 1° Les personnes et sociétés passibles des patentes ;
- 2° Les non patentés accomplissant des actes de commerce et les intermédiaires ;
- 3° Les sociétés minières.

La base de la contribution est l'excédent du bénéfice net réalisé pendant la période du premier août 1914 jusqu'au 31 décembre 1915 sur le bénéfice normal moyen des trois années 1911, 12 et 13.

Si l'assujetti ne veut ou ne peut pas déterminer ce bénéfice moyen, on l'évaluera à 30 fois le principal de la patente de la période d'imposition, sans que la somme ainsi obtenue puisse être inférieure soit à 5000 fr, soit à 6 % des capitaux réellement engagés dans l'entreprise. La détermination du bénéfice net s'établit suivant un modèle exigé par le projet de loi.

La déclaration était obligatoire. Elle était vérifiée par une commission départementale composée à la fois de fonctionnaires des finances et d'anciens commerçants ou industriels.

Cette commission pouvait se faire communiquer les documents qu'elle jugerait utiles, ou les faire vérifier et taxer d'office les assujettis qui n'auraient pas fait de déclarations.

Appel pouvait être fait de ces décisions devant une commission supérieure siégeant à Paris, composée de hauts fonctionnaires, et de membres de la commission supérieure du commerce et de l'industrie.

Le taux était progressif et allait de 5 à 30 %.

Les pénalités consistaient en surtaxes et majorations. Les omissions ou insuffisances d'impôts pouvaient être réparées jusqu'à l'expiration de l'année qui suivrait celle de la cessation des hostilités.

La perception de l'impôt s'effectuerait par 1/4, de deux mois en deux mois.

*Rapport de M. Raoul Péret, rapporteur général
de la Commission du Budget.*

M. Raoul Péret, rapporteur devant la Commission du Budget, acceptait le projet du gouvernement dans ses grandes lignes.

Personnes et sociétés soumises à la taxe. — Il propose d'y soumettre toutes celles qui ont fait des bénéfices exceptionnels en se livrant à des actes de commerce, soit à titre normal, soit à titre accidentel, puis les intermédiaires et les exploitants de mines ; le projet du gouvernement limitait l'application de la loi aux personnes et sociétés passibles de la patente.

La période d'application de la loi irait du 1^{er} août 1914 au 31 décembre de l'année qui suivrait celle de la cessation des hostilités.

Calcul du bénéfice imposable. — Le bénéfice imposable, c'est le bénéfice exceptionnel. Le bénéfice exceptionnel, c'est l'excédent du bénéfice net sur le bénéfice normal.

Le bénéfice net s'obtient en déduisant du bénéfice brut les charges de l'entreprise, énumérées limitativement par le rapporteur.

Le bénéfice normal, c'est le bénéfice moyen des trois

dernières années de paix, connu par la déclaration que le contribuable est invité à faire. Si ces années n'ont pas donné de bénéfice, ou si l'entreprise est née pendant la guerre, on admet un bénéfice normal forfaitaire égal à 6 % du capital engagé.

Une déduction de 5.000 fr. est toujours accordée aux assujettis. La déclaration n'est pas obligatoire. Si elle a lieu, l'assujetti bénéficie d'une réduction du dixième sur le montant de la contribution. Si elle n'a pas lieu, il est taxé d'office par la commission. Le rapporteur exprime des regrets de voir cette commission nouvelle usurper le rôle du contrôleur des contributions directes.

Il s'y résout, car le ministre s'est catégoriquement refusé à imposer cette mission au corps des contrôleurs, surchargé déjà de travail et diminué par la démobilisation.

Appel de cette taxation peut être porté devant la commission supérieure par l'intéressé ou le directeur des contributions directes, représentant les intérêts de l'administration.

Taux. — Le taux du gouvernement était uniquement basé sur la progression du chiffre des bénéfices. Le rapporteur conserve ce taux mais le combine avec un taux nouveau, également progressif, et qui s'élève avec le rapport existant entre le bénéfice normal moyen et le bénéfice du temps de guerre.

Les surtaxes proposées par le gouvernement sont acceptées, ainsi que les dispositions relatives au paiement de l'imposition et à la réparation des omissions.

M. Péret demandait à la Chambre de voter rapidement cette loi, « impatientement réclamée par l'opinion ».

Débats devant la Chambre des députés.

La Chambre entendit cet appel et consacra à la discussion de la loi les séances des 10, 11, 15, 17, 18, 22 février 1916.

La discussion générale occupa les deux premières séances. M. Lazare Weiller, qui, par sa situation personnelle de grand industriel traduisait l'accueil que la loi recevait dans le monde des affaires, constata que tout le monde était d'accord sur le principe. Mais, d'après lui, mieux valait, comme en Allemagne, réserver une partie des bénéfices dès maintenant, et, pour l'établissement de la taxe, attendre la fin de la guerre.

A ce moment seulement les bénéfices seront certains. En faisant valoir l'effort économique considérable réalisé depuis la guerre et les services éminents que commerce et industrie rendaient à la défense nationale, il demandait que cette loi, juste en son principe, n'eut pas l'allure d'une mesure de vexation et de suspicion.

M. Tournan reprocha au filet tendu par le gouvernement et la commission de laisser échapper tous les revenus exceptionnels qui n'avaient pas pour origine un acte de commerce. Tous devaient être frappés, ceux de l'agriculteur, du propriétaire immobilier, du salarié, du moment qu'ils étaient exceptionnels.

M. Gilbert Laurent demandait que fussent déduites du bénéfice imposable les sommes distribuées à des œuvres de bienfaisance.

M. Andrieu, rapporteur de la Commission de la Législation fiscale, critiqua le projet du gouvernement et de

la commission. Il lui semblait difficile d'appliquer l'impôt avant la fin des hostilités.

Il s'associe à la critique de M. Tournan relative à la limitation à une certaine catégorie, des contribuables soumis à l'impôt. Il blâme la prime à la déclaration consentie par le projet et propose, au lieu d'une diminution en faveur de ceux qui déclarent, une majoration à la charge de ceux qui ne déclarent pas. Il demande l'application d'un nouveau taux relatif au pourcentage du bénéfice sur les fournitures de guerre et réclame des pénalités correctionnelles pour les contribuables qui se livreraient à des manœuvres frauduleuses.

M. Mistral, auteur d'une proposition pour la revision des marchés, tint à souligner que la loi sur les bénéfices de guerre ne garantirait pas les fournisseurs, « cette plaie universelle et de tous les temps », contre la revision des marchés.

MM. de Dion et Lairolle, recommandent à l'Etat de s'asseoir avec discrétion à ce banquet dont il fait les frais, mais où il n'a pas été invité.

M. Raoul Péret, rapporteur de la Commission du budget, soutint avec autorité son projet et répondit à diverses critiques. C'est une raison pratique, l'impossibilité d'apprécier les revenus de tous les contribuables, qui a fait limiter l'application de l'impôt à certaines catégories de patentés en dehors desquelles les bénéfices exceptionnels sont infiniment rares depuis la guerre. Il eut été, en revanche, injuste de ne frapper que les fournisseurs de la guerre.

Et l'on passa à la discussion des articles. Nous examinerons lors de notre étude de la loi, les débats dont ils furent l'objet à la Chambre et au Sénat.

En général, la Chambre suivit la Commission du budget et ne modifia son texte que par l'adjonction d'amendements, approuvés par la commission et le ministre.

Le projet voté par la Chambre fut l'objet d'un rapport de M. Aimond, sénateur, qui le déposa sur le bureau du Sénat le 30 mai.

Rapport de M. Aimond.

Sur les points principaux du projet, il n'y avait pas de divergence essentielle entre le rapporteur et la Chambre. Il se séparait d'elle sur les points suivants :

1° Pour le calcul du bénéfice imposable, on ne peut imposer aux commerçants un modèle de bilan-type. Il faut accepter leur comptabilité habituelle.

2° Il s'associe à la Chambre pour reconnaître à la déclaration des bénéfices supplémentaires (ceux du commerçant) un caractère *non* obligatoire. Mais la déclaration est obligatoire pour les bénéfices *exceptionnels* (ceux faits par un non commerçant).

3° Il ne conserve des deux tarifs de la Chambre que celui basé sur le rapport entre le bénéfice exceptionnel et le bénéfice normal.

4° Le principe d'une compensation entre les bénéfices des premiers exercices de la guerre et les pertes possibles des derniers est admis.

Le Sénat discuta le texte voté par la Chambre les 25, 26, 30 mai, 2, 6, 8 juin 1916 et le modifia assez profondément.

Discussion au Sénat.

Le ministre des finances fit une concession immédiate à la commission sur la substitution de la comptabilité commerciale à la comptabilité administrative imposée par le texte de la Chambre pour la détermination de bénéfice net.

Il accepte le principe d'une certaine compensation entre bonnes et mauvaises années de guerre. Il regrette de ne pouvoir donner satisfaction à la commission, qui exprimait le désir, comme la Commission du budget, de voir le contrôleur des contributions directes recevoir les attributions dévolues à la Commission départementale. Mais il accepte de ne composer cette commission que de seuls fonctionnaires, pour mieux assurer le secret des bénéfices.

Par contre, il estime nécessaire que la déclaration soit obligatoire, comme en Angleterre et en Italie.

Au cours de la discussion des articles, le projet de la Chambre subit des modifications dont voici les principales :

1^o Le Sénat distingue nettement les bénéfices exceptionnels et les bénéfices supplémentaires.

2^o Il substitue la comptabilité commerciale à la comptabilité administrative, suivant la suggestion de M. Aïmond.

3^o Il établit des déductions favorables aux contribuables possédant des entreprises en pays envahis.

4^o Il accepte, sur l'intervention pressante du ministre, l'obligation de la déclaration et le pouvoir de vérification des commissions du premier degré.

5° Celles-ci sont composées uniquement de fonctionnaires.

6° Le Sénat adopte un taux uniforme de 50 %.

7° Pour les patentés et les sociétés, le paiement des deux derniers quarts de la contribution afférente à *chaque période d'imposition* ne seront exigibles que six mois après l'expiration du dernier exercice de la contribution extraordinaire, afin de pouvoir établir une certaine compensation entre le bénéfice des premières années et les pertes éventuelles de la dernière.

Sur la proposition de M. Raoul Péret, le texte du Sénat fut adopté par la Chambre des députés, le 30 juin. La loi fut promulguée le 1^{er} Juillet 1916.

Elle a été complétée par des lois et des projets de loi destinés à l'interpréter ou à la modifier.

V. — Textes modifiant ou interprétant la loi du 1^{er} juillet 1916.

La loi du 2 juin 1917 eut pour objet de faire cesser les contestations relatives à l'interprétation de l'article 5, en ce qui concerne le principal de patente, qui, multiplié par 30, servait de base à l'évaluation du bénéfice normal. L'administration avait tergiversé, prétendant d'abord qu'il s'agissait du principal de patente de l'année d'imposition. Mais elle découvrit plus tard que cette solution était très défavorable aux intérêts du trésor. En effet, la nouvelle patente imposée aux fournisseurs par la loi même du 1^{er} juillet 1916, augmentait d'une façon énorme cette patente, et leur permettait d'évaluer d'une façon très exagérée leur bénéfice normal, ce qui faisait dispa-

raître tout bénéfice supplémentaire. L'administration voulut donc imposer aux commissions d'interpréter la loi, comme visant la patente des années antérieures à la guerre.

Le gouvernement crut devoir déposer un projet de loi interprétant l'article 5 dans le dernier sens de l'administration.

Déposé le 9 février (1), il fut appuyé par le rapporteur de la commission de législation fiscale, M. Auriol, qui avait été un des premiers à signaler les conséquences désastreuses pour le Trésor, de la première interprétation et qui donna des exemples impressionnants. M. Raoul Péret, au nom de la commission du Budget, exprima un avis favorable à la thèse du gouvernement (2). M. Aimond, au nom de la commission des finances du Sénat, fit un rapport favorable (3). La Chambre avait adopté sans débat le projet de loi du gouvernement. Il n'en fut pas de même au Sénat où le défenseur habituel des intérêts du haut commerce et de la grande industrie, M. Touron, sans vouloir, avec habileté, discuter le fond de la question, dénia au Parlement le droit de voter des lois interprétatives, car on tombait ainsi dans la confusion des pouvoirs. C'était au pouvoir judiciaire, et non au pouvoir législatif, d'interpréter les textes de la loi. Le projet de loi fut cependant voté et devint la loi du 2 juin 1917.

Loi du 31 décembre 1917. — Le gouvernement ayant obtenu ce succès voulut de nouveau faire trancher par le

(1) *J. O.* du 27 fév. 1917. *Doc. Parl.* 426.

(2) *J. O.* 3 mai 1917. *Doc. Parl.* 372.

(3) *J. O.* 17 mai 1917. *Doc. Parl.* 238

Parlement, dans le sens favorable aux intérêts du Trésor, certains points litigieux.

Aussi, lors de la discussion du projet de loi portant ouverture des crédits provisoires sur l'exercice 1918, le Parlement fut saisi d'un ensemble de textes, tendant d'une part à donner à l'impôt un caractère progressif, d'autre part à interpréter ou modifier certaines prescriptions de la loi du 1^{er} juillet 1916.

D'accord avec les commissions du budget et de législation fiscale, la Chambre vota (1) ces dispositions que nous examinerons au fur et à mesure de l'examen de la loi. Mais le Sénat, cette fois, malgré l'insistance du Ministre, M. Klotz, refusa, avec sa commission des finances, d'interpréter la loi (2).

Le taux de l'impôt à la suite d'un amendement au projet de loi sur le budget de 1917, avait été porté à 60 % sur la portion des bénéfices supplémentaires ou exceptionnels dépassant 500.000 francs (art. 9, loi du Budget du 30 décembre 1916).

A la fin de 1917, le gouvernement proposa de rendre l'impôt progressif. La Chambre voulut établir cette progressivité d'après l'importance globale du bénéfice imposable. Le Sénat désira également la rendre fonction du bénéfice normal. La Chambre (3) ayant repoussé le tarif adopté par le Sénat (4) celui-ci céda sur ce point et se rallia au texte de la Chambre, qui établit un tarif nettement progressif allant de 50 à 80 %.

(1) *J. O.* 21 déc. 1917.

(2) Séance du 29 déc. 1917.

(3) Séance du 31 déc. 1917.

(4) Séance du 8 juin 1918.

Enfin la loi du 31 décembre 1917 relevait de 6 à 8 % le taux du bénéfice forfaitaire et prescrivait le recouvrement de la contribution, aussitôt rendue la décision de la Commission du 1^{er} degré.

DEUXIÈME PARTIE

CARACTÈRES DE L'IMPÔT ET SA DURÉE

C'est un impôt direct de quotité, c'est-à-dire variable suivant les personnes et les années, progressif dans la loi du 1^{er} juillet 1916 par l'exonération de 5.000 francs et très nettement progressif depuis le 31 décembre 1917.

Il est temporaire, personnel et n'est applicable qu'en France. Il est levé cependant en Algérie, et pour l'Algérie, depuis le décret du 5 avril 1917, de même en Tunisie (décret beylical du 20 septembre 1917).

D'après le projet du gouvernement l'impôt devait subsister jusqu'au 31 décembre de l'année qui suivrait celle de la cessation des hostilités. La Chambre adopta un amendement de M. Puech qui limitait la taxe au douzième mois qui suivrait celui pendant lequel serait survenu cet événement, car la première disposition, selon que la cessation des hostilités surviendrait au début ou à la fin d'une année, faisait jouer la loi, à partir de cette date, soit onze, soit vingt-trois mois. *Cet amendement fut maintenu dans la loi du 1^{er} juillet 1916.*

La cessation des hostilités résultera non de la signature de l'armistice mais du décret qui annoncera cette cessation.

Le Ministre vient de le rappeler dans une réponse à M. Labroue, député, qui proposait de fixer la durée de la dernière période d'imposition, du 1^{er} janvier 1919 au 11 novembre 1919. Mais il est en effet possible, lorsque le décret aura paru, que l'on constitue une dernière période d'imposition comprenant à la fois une année entière et une fraction d'année. Une disposition législative sera, s'il y a lieu, soumise au Parlement (réponse 24-931, *J. O.*, 23 décembre 1918.)

CHAPITRE II

DES ASSUJETTIS

- I. — *Les diverses catégories d'assujettis.*
- II. — *Les fournisseurs d'occasion.*
- III. — *Les intermédiaires.*
- IV. — *Les personnes et sociétés patentées.*
- V. — *Les exploitants de mines.*
- VI. — *Les bénéfices faits à l'étranger.*

I. — Les diverses catégories d'assujettis.

Les assujettis à la loi du 1^{er} juillet 1916 sont énumérés à l'article premier de la loi.

Le projet de loi du gouvernement frappait seulement les personnes et sociétés passibles de la patente. La Commission du budget proposait de frapper l'acte de commerce, qu'il fut fait par une personne ou une société, à titre habituel ou accidentel.

Tel qu'il est, l'article premier a été rédigé au Sénat.

Le Sénat tint d'abord à mettre en évidence la distinction qu'il faisait entre les diverses catégories d'assujettis. Il tint à employer l'expression « fournisseurs de la

guerre », bien qu'elle ne fut pas indispensable, car ceux-ci seraient tombés sous le coup de la loi comme intermédiaires, ou bien comme patentés ou non patentés faisant un acte de commerce à titre habituel ou accidentel.

Il y tint parce qu'il ne voulait pas confondre, suivant l'expression de M. Aimond (1), « les personnes ou sociétés qui ont accompli pendant la durée de la guerre leurs opérations commerciales habituelles, et à qui la guerre a procuré tout naturellement des bénéfices supplémentaires, et celles qui, en dehors de leurs actes de commerce habituels ou de leur profession, en ont accompli d'autres et ont réalisé, par ces opérations exceptionnelles, des bénéfices exceptionnels.

Cette distinction fut approuvée par le Sénat, et il introduisit dans le texte les termes « supplémentaires et exceptionnels » ainsi définis par le rapporteur ; il classa en premier la catégorie comprenant les contribuables, les moins nombreux, car par le caractère excessif de de leurs profits, c'étaient eux qui avaient provoqué le débat de cette loi.

Les quatre catégories d'assujettis énumérés par la loi déterminent en réalité deux classes de contribuables, celle qui fait des bénéfices exceptionnels et celle qui fait des bénéfices supplémentaires. La première, comprend les deux premières catégories composées de bénéficiaires de marché non patentés à ce titre, et les intermédiaires ; la deuxième comprend les deux dernières catégories : « sociétés et personnes patentées et entreprises minières ».

(1) Voir rapport Aimond.

A plusieurs points de vues les règles qu'imposent la loi à ces deux classes ne sont pas les mêmes, notamment pour la déclaration et le calcul du bénéfice imposable.

Remarquons on passant que l'impôt étant territorial, la loi n'est pas applicable à l'étranger. La circulaire du Directeur des Contributions directes, du 8 décembre 1916 a décidé qu'une société dont le siège social est en France, mais qui exploite des entreprises à l'étranger ne saurait être assujettie à la contribution extraordinaire si elle ne se livre en France à aucune opération commerciale.

La Commission supérieure a tranché dans ce sens (1) un conflit qui s'était élevé entre une société de ce genre et une Commission du premier degré.

Un des commentateurs de la loi, M. Copper Royer, critique cette jurisprudence, car, dit-il, le siège social d'une société est le lieu où est réputé réalisé le bénéfice.

II. — Les fournisseurs d'occasion.

D'une façon générale, ce sont les bénéficiaires de marchés exceptionnels, ce sont les gens qui se sont découvert une vocation commerciale depuis la guerre.

Les termes qui les désignent posent diverses questions. Par « non patentés » il faut entendre les personnes qui n'étaient pas passibles de la patente, au moment où elles ont entrepris une fourniture (circulaire des contributions directes du 14 août 1916).

Par « administration publique » il faut entendre non seulement les divers services de l'Etat, mais encore ceux

(1) Décision n° 249 (26 janvier 1918).

des départements, communes et établissements publics, mais non des établissements d'utilité publique.

Par « sous-traitants » on doit entendre les personnes qui n'ont pas obtenu directement les marchés de l'Etat ou d'une administration publique, mais auxquels ces marchés ont été cédés en tout ou en partie.

« Par « toutes personnes ayant accompli un acte de commerce à titre accidentel ou en dehors de leur profession on doit entendre les « personnes interposées (1) » les « titulaires de marchés qui ont fait exécuter par d'autres leurs fournitures (2) ».

Ce sont les personnes « qui ont abusé, surtout au début de la guerre, de leur influence, pour obtenir, non pas à leur propre profit, mais comme intermédiaires, des marchés d'obus, de couvertures, d'équipements de toute nature, sans être aucunement compétentes. Puis, elles ont pris le Bottin, purement et simplement, ont cherché les noms des fabricants de spécialités et se sont entendus avec des sous-traitants (3) ».

Il est à remarquer que les agriculteurs sont expressément exemptés de la taxe, le sens du mot « récolte », défini au cours des débats, s'entend dans le sens large, aussi bien animal que végétal.

La meilleure raison qu'on puisse donner de cette exemption est sans doute l'impossibilité d'apprécier la plupart du temps les bénéfices agricoles, surtout dans le passé. En l'absence très vraisemblable de déclaration et de comptabilité, les Commissions du premier degré au-

(1) M. Touron, *Off.* Séance du 25 mai 1916, Sénat.

(2) M. Aimond, *Off.* Séance du 25 mai 1916, Sénat.

(3) M. Aimond, *Off.* Séance du 25 mai 1916, Sénat.

raient été désarmées pour taxer d'office, ou auraient taxé arbitrairement. Elles se seraient du reste trouvées en face d'une besogne écrasante.

M. Besson estime que que la jurisprudence du Conseil d'Etat, qui considère qu'un agriculteur fait acte de commerce, quand il achète un produit pour le transformer, raisin pour faire du vin, betterave pour faire de l'alcool, etc.), permettrait d'appliquer l'impôt à certains agriculteurs. Une société ayant pour objet l'exploitation d'un domaine agricole tomberait sous le coup de la loi (1).

III. — Les intermédiaires.

Ce sont les personnes, patentées ou non, ayant prêté leur concours pécuniaire ou leur entremise, moyennant rémunération, redevance ou commission, pour la conclusion d'un marché, non à leur profit, mais au profit d'un autre (2).

M. Miliès-Lacroix avait donné à la tribune un exemple de ce genre, dont le héros méritait, dans l'industrie, le titre de chevalier. Un étranger de nationalité suspecte télégraphiait : « j'ai obtenu un marché de tant de milliers de paires de chaussettes ; le marché sera passé en votre nom, » et son correspondant lui télégraphiait : « je vous accuse réception du marché passé en mon nom, et en échange de la collaboration que vous avez bien voulu me prêter, je vous rétrocéderai 40 0/0 sur les bénéfices de l'affaire (3).

(1) Décision 196, 26 oct. 1917.

(2) M. Aimond, séance du 25 mai 1916.

(3) Séance du 26 mai 1916.

Par « personnes ayant prêté leur concours pécuniaire » on doit entendre les bailleurs de fonds. M. Landry, auteur de l'amendement qui fut dans ces termes incorporé à la loi, l'a déclaré. Il a expliqué (1) qu'il visait les capitalistes ayant prêté leurs capitaux à plus de 6 %.

D'après la circulaire des contributions directes du 14 août 1916, les intermédiaires ou bailleurs de fonds, qui font de ce mode d'activité leur profession habituelle, sont considérés comme patentés, par exemple les banquiers.

II. — Personnes et Société patentées.

C'est la catégorie la plus nombreuse d'assujettis à la loi ; ce sont tous les commerçants qui ont vu s'élever leurs profits par suite de la guerre, et qui ont fait des bénéfices non plus exceptionnels, mais supplémentaires. C'est aussi la plus intéressante. les débats parlementaires l'ont souligné (2).

Une tendance s'était manifestée au cours des débats (3) pour ne frapper que les gens qui avaient passé des marchés. M. Ribot s'était élevé contre elle, en faisant remarquer que taxer uniquement les fournisseurs, c'était reprendre d'une main ce que l'Etat leur avait promis et donné de l'autre, et qu'il était injuste voire « inique » de

(1) Séance du 15 fév. 1916.

(2) M. Aimond, séance du 26 mai. « Le 3^e paragraphe vise les fournisseurs qui avaient les usines, les moyens de production, et qui, *honnêtement, loyalement*, ont accompli leur obligation. »

(3) Notamment représentée par M. Lairolle.

faire contre eux un régime d'exception. Il était du reste naturel, que tous ceux qui avaient trouvé dans la guerre des profits, soit directement soit indirectement, participassent à l'impôt extraordinaire ; cela donnait en partie satisfaction à l'autre tendance de la Chambre qui aurait voulu que tous les contribuables sans exception fussent soumis à la taxe.

Donc tous les patentés dont les bénéfices pendant la guerre dépassent les bénéfices normaux des 3 dernières années du temps de paix, même s'ils n'ont effectué aucune fourniture, sont assujettis, à condition que leur bénéfice net annuel du temps de paix dépasse 5.000 fr., ou 6 % des capitaux engagés, ou 30 fois le principal de la patente.

Ces restrictions font échapper à la loi la foule de tous les petits commerçants. M. Lairolle dit à la Chambre que 20 à 30.000 patentés serait assujettis à la loi, sur 1.800.000.

Le coup de filet de M. le Ministre des Finances sur l'étang capitaliste, ne vise donc que les grosses pièces. A travers les mailles on laisse échapper tout le fretin.

Parmi celles qui restent dans le filet, y a-t-il lieu d'en rejeter à l'eau ? La question s'est posée notamment pour les professions libérales, qui figurent au tableau D annexé à la loi du 15 juillet 1880 sur les patentes.

D'après les travaux préparatoires, elles seraient exceptées. M. Raoul Péret, en proposant de n'assujettir les contribuables que s'ils faisaient des actes de commerce, spécifiait qu'on laissait ainsi de côté quelques-unes des professions figurant exclusivement au tableau D de la loi du 15 juillet 1880 sur les patentes, parce que les personnes qui exercent ces professions n'ont certaine-

ment pas, sauf de très rares exceptions, trouvé dans les événements une source d'enrichissement (1).

Personne ne s'avisa que le terme « patentés » allait englober les professions libérales. Le texte fut rédigé par M. Aimond et commenté en ces termes par lui : « les patentés du 3^e groupe comprennent les personnes ou sociétés qui ont poursuivi pendant la guerre leurs opérations *commerciales* habituelles ».

Il est à remarquer que la loi anglaise (2) exempte « les professions dont les bénéfices dépendent principalement des aptitudes personnelles de l'individu et ne nécessitant aucune mise de fonds ou n'exigeant qu'une mise peu importante ».

La loi italienne ne taxe que les commerçants, industriels et intermédiaires.

Les commentateurs de la loi sont partagés ; les uns estiment que faute d'exception écrites, les professions libérales sont taxées (3), les autres (4) considèrent qu'étant donnés les travaux préparatoires l'exception est tacite.

La circulaire du 8 décembre 1916 des contributions directes considère que l'article 1^{er} de la loi du 1^{er} juillet 1916... vise sans aucune restriction les personnes passibles de la contribution de patentes... il s'ensuit que les professions libérales sont atteintes aussi bien que les commerçants ou industriels.

La question a été tranchée par la décision de la Commission supérieure du 26 octobre 1917 (N^o 118) qui approuva la thèse des contributions directes.

(1) 1^{er} rapport de M. Péret.

(2) Loi des finances du 23 déc. 1915.

(3) M. Copper-Royer. *Dalloz Périodique* 1916-4-166 note alinéa 20.

(4) MM. Maguero, Houpin, Besson.

La réponse 14.148 parue le 30, du 24 février 1917, à une question de M. Gilbert Laurent, député, est dans le même sens.

En ce qui concerne les maîtres ouvriers des corps de troupes, ils ont été assujettis à la patente, par la loi du 1^{er} juillet 1916, en raison des bénéfices considérables que leur avaient fourni les marchés qu'ils passaient avec l'Administration de la guerre (1). Ils sont par conséquent assujettis et la circulaire du 8 décembre 1916 prescrit de les considérer comme patentés. Ils font des bénéfices supplémentaires et non exceptionnels.

Quid des sociétés coopératives de consommation ?

La question fut posée par M. Pressemane, député, au Ministre des Finances. Celui-ci répondit (2) que celles qui n'étaient pas patentées (n'ayant pas de magasin ouvert au public) n'étaient pas assujetties ; mais que celles qui étaient patentées, tombaient sous le coup de la loi.

Aussi dans sa séance du 30 décembre 1916 la Chambre eut-elle à se prononcer sur une disposition invitant le gouvernement à donner des instructions aux agents de l'administration des finances, dans le but de préciser que la loi du 1^{er} juillet n'est pas applicable aux sociétés de consommation ne vendant pas au public dans les termes des articles 9 et 10 de la loi du 29 juillet 1905.

La Chambre adopta cette disposition, qui ne fut pas votée par le Sénat, celui-ci se refusant à interpréter la loi qu'il avait votée.

(1) Du 1^{er} août 1914 au 30 juin 1915, une somme de 567.860 fr. est payée au maître cordonnier d'un régiment d'infanterie coloniale... etc., rapport de M. Aimond.

(2) *Off.* 28 décembre 1916.

La Commission supérieure eut à trancher la question (décision n° 174 et décision n° 564, 4 Av. 17, 6 juillet 1917). Une société coopérative de consommation présentait un recours contre la taxation qu'elle avait subie ; faisant valoir qu'il serait contraire à l'intention du législateur de frapper les collectivités constituées dans le seul but de lutter contre la cherté de la vie.

La Commission du 1^{er} degré répondait qu'aucune exception n'était prévue dans la loi.

De la décision de la Commission supérieure qui annula la taxation, il résulte que les sociétés coopératives de consommation sont imposables seulement à raison des bénéfices réalisés sur les ventes à des clients non coopérateurs, et que les sommes réparties aux sociétaires au prorata de leurs achats ne sont que le remboursement de trop perçues et ne constituent pas un bénéfice.

V. — Exploitants de Mines.

Il a été nécessaire de les nommer dans la loi, car ils payent non la patente, mais la redevance proportionnelle prévue par l'art. 33 de la loi du 21 avril 1810.

Les opérations commerciales et industrielles consécutives à l'exploitation de la mine entrent en compte pour la fixation de la redevance proportionnelle. L'exploitant de mines ne peut donc être taxé à la fois par rapport à sa redevance proportionnelle, et par rapport aux opérations commerciales ou industrielles relatives à l'exploitation de sa mine

Un conflit s'est élevé entre l'Administration et les exploitants de mines, relativement aux bénéfices qui

doivent servir de base de l'impôt et a été porté devant les Chambres.

Nous examinerons ultérieurement.

Après avoir examiné les 4 catégories de contribuables visés par la loi, il y a lieu d'examiner deux questions, celle des Sociétés, celle des bénéfices acquis à l'étranger.

Sociétés. — MM. Maguero et Houpin et Besson constatent avec raison que le mot de « Sociétés » n'est prononcé qu'à l'alinéa 4. Il n'en faut pas conclure que les Sociétés ne sont pas taxables si elles agissent comme intermédiaires fournisseurs; la meilleure preuve, c'est que les exploitants de mines sont presque toujours des sociétés et que le mot n'est pas prononcé à l'alinéa 5.

Si une Société a des succursales, elle n'est taxée qu'une fois, à raison du bénéfice réalisé dans l'ensemble de ses établissements.

Les Sociétés filiales sont au contraire taxées séparément, en principe, à moins qu'il ne puisse être prouvé que la filiale soit en réalité une succursale,

VI. — Bénéfices faits à l'Etranger.

Ils ne sont pas imposables. L'art. 2 vise la totalisation des produits nets des diverses entreprises exploitées en France, par un même contribuable.

D'après les travaux préparatoires (1) c'est le fait de l'exploitation en France, abstraction faite de la nationa-

(1) 1^{er} rapport Péret.

lité qui décide si une personne ou une société est soumise à la loi nouvelle.

Au cas d'établissements possédés par un contribuable, à la fois en France et à l'Etranger, on ne retient pas les bénéfices des seconds ; mais si ces bénéfices résultent d'opérations auxquelles a directement concouru l'établissement possédé en France par la société, il y aurait lieu d'en retenir la part afférente à cet établissement (1). Le contraire eut été « injuste, inopérant et dangereux (2) ».

Injuste, car ces établissements situés à l'étranger sont déjà taxés sur leurs bénéfices de guerre à l'étranger.

Inopérant, car ils se sépareront aussitôt des établissements français.

Dangereux parce que ces établissements de Français deviendront étrangers.

Toutefois cette solution est violemment critiquée par M. Copper Royer, qui trouve qu'en fait une société dont le siège social est en France, influe infiniment par sa direction et son activité sur les bénéfices acquis à l'étranger, et qu'en droit c'est au siège social que sont juridiquement réalisés tous les bénéfices.

Une remarque importante doit être faite. C'est que la distinction en question ne s'applique pas aux bénéfices *exceptionnels*, tous imposables, même s'ils proviennent d'opérations réalisées à l'étranger. — Ce point a été spécifié à la suite d'un amendement de M. Molle qui voulait viser expressément les commissions de ravitaillement à l'étranger qui avaient donné lieu aux plus énormes bénéfices.

(1) Circul. des C. D. du 8 déc.

(2) Rapport Aimond.

Cas d'espèces	{	N° 60 Cantiniers attachés à l'armée.
tranchées par la		N° 10 Commis.
Commission su-		N° 4 Gérant de débit de tabac.
périeure.		N° 82 Sujets espagnols.

D'autres cas ont été soumis au Ministre des Finances par les questions écrites des Parlementaires. Les réponses ont figuré au *Journal Officiel* sous les numéros 18.042 (*J.O.* 26-10-17) 14.222 (*J.O.* 24 février 17) 16.092 (*J.O.* 26-6-17) 20 772 (*J.O.* 20-3-16) 19.892 (31-1-18) 22.692 (10-7-18) 20.428 (17-4-18).

CHAPITRE III

CALCUL DU BÉNÉFICE IMPOSABLE. LE BÉNÉFICE NORMAL.

- I. — *Principe de l'imposition. Différences entre bénéfices supplémentaires et exceptionnels.*
- II. — *Du bénéfice normal. Quels exercices faut-il envisager ?*
- III. — *Entreprise ayant moins de 3 ans d'existence au 1^{er} août 1914.*
- IV. — *Minimum légal du bénéfice normal et forfaits possibles.*

I. — Principe de l'Imposition.

Les articles 2 et 3 de la loi déterminent la façon de calculer le bénéfice imposable.

Le principe en est très simple : la base de la contribution est l'excédent du bénéfice net des années de guerre sur le bénéfice normal des années de paix, celui-ci étant constitué par la moyenne des produits nets réalisés au cours des trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914.

Mais c'est dans l'interprétation de ces deux articles et

dans leur application, que sont soulevées la plupart des difficultés de la loi.

L'article 2 traite du bénéfice normal.

L'article 3 traite du bénéfice net.

Bénéfices supplémentaires et exceptionnels. — Les bénéfices exceptionnels sont les bénéfices des assujetés des deux premières catégories. Leur bénéfice net tout entier, frais généraux déduits est imposable, réserve faite d'une somme de 5.000 francs. Cependant, dans le cas d'intermédiaires rétrocédant un contrat moyennant une remise, aucune déduction autre que celle de 5.000 francs n'est accordée. Il n'y a donc pas lieu de tenir compte des frais qu'a pu entraîner cette opération (1)

Les bénéfices supplémentaires impliquent au contraire, un bénéfice normal qu'il s'agit de calculer ou d'évaluer, dans la comparaison des deux bénéfices, les mêmes éléments doivent se retrouver (déc. du 10 mars 1917) 6 av. 17, 27 av. 17.

En cas de pluralité d'entreprises, le bénéfice total résulte des indications de chacun des bénéfices afférents à une exploitation. Un déficit d'exploitation dans l'une des entreprises doit être déduit du bénéfice total.

La Commission supérieure n'a pas voulu assimiler à un déficit d'exploitation les pertes provenant de la guerre et qui doivent être réparées par la loi sur les dommages de guerre, cette interprétation restrictive a été critiquée (2).

Enfin les opérations qui ne rentrent pas dans les actes

(1) Besson.

(2) Besson.

habituels de la profession, donnent lieu à des bénéfices exceptionnels et non supplémentaires (déc. 73, 88, 259, 204).

II. — Du bénéfice normal.

Le bénéfice normal n'est calculé que lorsqu'il s'agit de bénéfices *supplémentaires*, faits par les patentés ou les exploitants de mines.

Le bénéfice normal c'est, nous l'avons vu, le produit net moyen des trois exercices antérieurs à la guerre.

Cette définition a eu la bonne fortune, étant née dans le projet de loi, de survivre à tous les débats. Elle n'a été contestée que par un seul député (1) qui demandait que la moyenne s'établît sur cinq ans. La difficulté de remonter trop loin en arrière dans l'examen des bilans, fit repousser cette suggestion.

Il est à remarquer que, dans la loi anglaise, le « bénéfice de base » est la moyenne des résultats de deux années choisies par le contribuable dans les trois dernières années de paix (2).

En Italie, c'est la moyenne du revenu des dernières années de paix.

Prenons le cas d'une entreprise ayant plus de trois ans d'existence le 1^{er} août 1914. Nous prenons les produits nets dans les inventaires des trois derniers exercices.

Mais quels exercices? Grande discussion à ce sujet. Car si le mot exercice, au sens budgétaire ou administratif du

(1) M. Delahaye, séance du 16 février.

(2) Rapport Aimond.

mot signifie la période qui va du 1^{er} janvier au 1^{er} janvier, dans la comptabilité commerciale, un exercice, c'est toute période de 365 jours, partant de n'importe quelle date.

Prenons un commerçant qui établit son bilan le 1^{er} avril. Prendra-t-il dans ses bilans, les bénéfices des années 1913, 1912, 1911, ou bien présentera-t-il ses bilans d'avril 1914 à avril 1913, d'avril 1913 à avril 1912, etc... ?

La question n'était pas éclairée par les débats parlementaires, au cours desquels les orateurs⁽¹⁾ avaient employé indistinctement les mots année et exercice, fournissant des arguments aux deux opinions.

L'Administration des Contributions Directes (2) décida que les trois exercices à envisager étaient les trois années entières, consécutives, prenant fin à la date du dernier inventaire ou bilan qui a précédé le 1^{er} août 1914.

Elle prit donc pour base les bilans de l'année 1913, 1912, 1911 et les sept premiers mois de l'année 1914 furent suivant l'expression d'un auteur « volatilisés » (3).

Comme les 5 derniers entraient en ligne de compte pour le calcul du bénéfice net, ou dans le calcul du bénéfice normal d'une entreprise n'ayant pas 3 ans d'exercice au 1^{er} août 1914, cette solution suscita des critiques véhémentes de M. Copper Royer qui trouve « cette doctrine contraire à toute équité et presque à tout bon sens ».

MM. Maguero et Houpin, expriment plus timidement la même opinion, mais M. Vaillant, distingué spécialiste de la science comptable n'est pas convaincu par l'argu-

(1) Notamment MM. Péret, Landry.

(2) Circul. du 8 déc. 1916.

(3) M. Copper-Royer.

mentation de M. Copper Royer et approuve l'administration « de ne pas faire entrer dans le calcul du bénéfice normal les sept douzièmes d'un exercice qui comporte des bénéfices supplémentaires parfois formidables. On pourrait lui répondre que la partie de l'exercice correspondante aux sept premiers mois pourraient être calculés au prorata du chiffre d'affaires.

La Commission supérieure a approuvé l'administration et a décidé que les produits nets à envisager sont ceux des trois exercices clos antérieurement au 1^{er} août 1914 et non les résultats des 36 mois ayant immédiatement précédé le 1^{er} août 1914 (décision n° 41, 27 avril 1917, 143, 26 octobre 1917, etc).

Un contribuable n'est pas fondé à demander qu'il soit tenu compte, pour la détermination du bénéfice normal des résultats d'un exercice clos au 31 août 1914, même si ses opérations commerciales avaient été presque complètement arrêtées pendant le mois d'août 1914 (22 juin 1917, décembre, n° 67), même si le premier des exercices n'avait été qu'un exercice d'installation et d'études, n'ayant pu produire des résultats normaux (19 janvier 1918, n° 206).

La question est donc tranchée.

III. — Entreprise ayant moins de 3 ans ou d'un an d'existence le 1^{er} Août 1914.

D'autres se posent, au cas où l'entreprise n'a pas eu 3 exercices clos antérieurement au 1^{er} août 1914.

En ce cas, l'article 2 porte que le bénéfice normal est calculé d'après la moyenne des résultats pendant cette période.

Prenons le cas d'une entreprise ayant fonctionné à partir du 1^{er} octobre 1912. La moyenne s'établira sur 3 mois de 1912, 12 de 1913, 7 de 1914. Car, dans cette hypothèse où il n'y a pas eu 3 exercices clos, on ne se préoccupe pas d'exercices, mais des mois. Le calcul des bénéfices afférents à 1914 s'établit en prenant sept douzièmes des bénéfices de 1914.

Cette solution, proposée par M. Raoul Peret (1), préconisée par l'amendement Andrieu, acceptée à la Chambre par le Directeur général des Contributions directes (2) a reçu l'approbation après hésitation de MM. Maguero, Houpin et celle de M. Copper Royer et Combat. Par contre elle est repoussée par M. Vieillard qui estime qu'il ne peut y avoir de moyenne que s'il y a au moins deux exercices complets, faute desquels le contribuable serait contraint de choisir un des forfaits, 5.000 francs ou 8 % des capitaux engagés ou 30 fois le principal de la patente.

La Commission supérieure a décidé que les sept premiers mois de 1914 entraient de toute façon dans la moyenne des résultats (8 juin 1917, n° 94, 3 novembre 1917, n° 237, etc.) et que même si l'entreprise a commencé à fonctionner le 1^{er} juin 1914, la moyenne est calculée d'après cette période de deux mois (7 juin 1917, n° 155). D'autres questions d'espèces ont été tranchées dans cet ordre d'idées dans les décisions du 20 juillet 1917, n° 110, du 8 juin 1917, n° 166, 29 septembre 1917, n° 172. Les bénéfices des sept premiers mois de 1914 ne sont pas représentés par les 7/12^e de l'exercice de 1914

(1) 2^e rapport.

(2) Séance 17 fév. 1916.

mais par une ventilation basée sur le chiffre d'affaires (décision n° 120).

Mais comment comparer le bénéfice normal avec le bénéfice net d'une période d'imposition, qui peut être supérieure à une année, comme la première, longue de 17 mois, ou inférieure à un an, comme le sera vraisemblablement la dernière.

Bien simplement, en majorant ou diminuant le bénéfice normal d'autant de douzièmes que l'année d'imposition sera de mois inférieure ou supérieure à un an.

De même, si, au cours d'une période d'imposition le contribuable cesse son commerce, son bénéfice net sera comparé à la fraction du bénéfice normal correspondante au même nombre de mois ou de semaines. Si le fonds de commerce est cédé pendant la période de 3 ans, précédant la guerre, l'administration pourrait, en droit strict, refuser à l'acheteur l'avantage de se prévaloir du bénéfice de son prédécesseur, pour déterminer le bénéfice normal de l'entreprise. C'est l'avis de MM. Maguero et Houpin. M. Vieillard estime que c'est une question d'espèces, et que si l'exploitant a seul changé sans que les moyens de l'entreprise (capital matériel etc.) se soient modifiés, il est de toute équité que l'exploitant puisse faire état de la moyenne des résultats obtenus par l'entreprise dont il est devenu propriétaire.

C'est, en effet, dans ce sens que M. le Ministre des Finances a répondu aux questions qui lui ont été posées à ce sujet (n° 15.237, *J. O.* du 17 avril 1917; 18.620, *J. O.* du 23 nov. 1917.)

La Commission supérieure a décidé qu'un contribuable particulier ou société, ayant pris possession en juillet 1914, d'un fonds de commerce dont il a continué l'exploitation

sans interruption et dans les mêmes conditions que son prédécesseur est fondé à demander que son bénéfice normal soit établi d'après les résultats obtenus dans l'établissement par le prédécesseur (12 mai 1917, n° 72; 15 juin 1917, n° 90), même décision à l'égard d'une société qui, au cours de la période d'imposition, s'est substituée à un particulier dans l'exploitation de l'usine possédée par celui-ci (20 octobre 1917, n° 232).

C'est un des points sur lesquels l'Administration et la Commission supérieure ont montré un esprit libéral dans l'application de la loi. Il y a lieu de les en louer.

Enfin, s'il y a fusion de deux entreprises, la Commission supérieure admet que « le bénéfice normal d'une société qui a absorbé, en 1914, une autre entreprise ayant un but et un objet analogues aux siens, doit être calculé en tenant compte des bénéfices réalisés par l'une et par l'autre des entreprises, sans qu'il soit permis toutefois d'user, pour chaque entreprise, d'une méthode différente de calcul. » (26 oct. 17, n° 143).

IV. — Minimum légal du Bénéfice normal et forfait possible.

Même si dans le calcul de son bénéfice normal, le contribuable a observé toutes ces règles, la Commission peut ne pas l'accepter, car la loi spécifie que le bénéfice normal ne peut en aucun cas, même si l'entreprise ne date que du 1^{er} août 1914, être évalué à une somme inférieure :

Ni à 5.000 francs ;

Ni à 8 0/0 des capitaux réellement engagés par lui et rémunérés dans ses entreprises, tels qu'ils résultent d'actes, de livres de commerce régulièrement tenus ou d'autres preuves certaines (1).

Enfin s'il ne veut pas ou ne peut pas indiquer son bénéfice normal, il peut prendre l'un des trois forfaits de l'article 4. 5.000 francs ou 8 0/0 du capital, ou 30 fois le principal de la patente. Ce forfait sera présumé représenter le bénéfice normal d'avant guerre. Le produit net de chaque exercice antérieur à la guerre, se calcule suivant les règles posées par la loi pour le calcul du bénéfice net.

Il a pu changer de profession au moment de la guerre, en exercer deux au lieu d'une, ou une au lieu de deux.

Questions que la Commission supérieure tranche suivant les espèces.

Il n'y a pas lieu de comprendre dans l'évaluation du bénéfice normal les résultats afférents à une profession entièrement distincte de celle que le contribuable a exercée pendant la période d'imposition (26 fév, 1917, n° 6). Il s'agissait d'un marchand de dentelles devenu marchand de café.

Si les professions étaient connexes la Commission supérieure tient compte des bénéfices résultant des deux professions (11 mai 1917, n° 132).

Peut-on majorer un produit net qu'un évènement spécial a diminué d'une façon accidentelle et anormale?

(1) Le taux de l'intérêt légal en matière de bénéfice supplémentaire a été élevé de 6 à 8 0/0 par l'art. 6 de la loi du 31 déc. 1917.

La Commission supérieure refuse toute majoration, même en cas de grève (7 sept. 1917, n° 136) et a plus forte raison, sous le prétexte que l'imminence de la guerre a pu faire baisser le bénéfice de l'exercice 1913 (20 juillet 1917 n° 110).

Il n'y a pas lieu, pour le calcul du bénéfice normal de déduire les sommes affectées à la réserve légale, au cours des trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914, lorsqu'aucun prélèvement de même nature n'a été effectué sur les bénéfices de la période d'imposition, en raison de ce que la réserve légale avait atteint au 31 juillet 1914, le dixième du capital social (24 nov. 16, n° 241).

Que se passe-t-il si pendant les années de paix l'entreprise n'a pas fait de bénéfice? Eh bien, la loi n'accepte pas cette éventualité et admet que le bénéfice normal est dans ce cas, soit de 5.000 francs, soit de 30 fois le principal de la patente, soit de 8 0/0 des capitaux engagés, au choix des contribuables.

Cette solution est très favorable aux intérêts du commerçant et serait en droit très illogique. Mais on n'a pas voulu accabler un commerçant dont les affaires étaient mauvaises avant la guerre, et qui, depuis, les a améliorées. On n'a pas voulu le mettre en moins bonne posture que l'entrepreneur nouveau, qui, installé depuis la guerre, a le droit de choisir l'un des forfaits pour représenter son bénéfice normal.

S'il n'est pas flatteur pour les patentés que la productivité moyenne de leur intelligence ait été évaluée à 5.000 francs par an, ils peuvent se dire, pour se consoler, qu'on les croit incapables d'avoir fait de mauvaises affaires.

Sur les trois exercices, un seul peut être déficitaire; la

Commission supérieure décide qu'en ce cas, la moyenne des produits nets réalisés au cours des trois exercices de comparaison ne doit être établie que sur des produits positifs sans que les résultats déficitaires d'un exercice puissent venir en déduction des bénéfices des exercices antérieurs ou subséquents (4 avril 1917, n° 35, 25 mai 1917, n° 113).

On ne peut établir de moyenne entre une année bénéficiaire et une année déficitaire (décision n° 113), on ne peut attribuer à l'année déficitaire un bénéfice fictif, calculé par l'un des forfaits (réponse du Ministre des Finances, 14569).

Mais il va sans dire que le contribuable peut renoncer à évaluer son bénéfice normal d'après la moyenne des produits nets, et adopter pour l'ensemble des trois années l'un des forfaits légaux.

CHALITRE IV

EVALUATION DU BÉNÉFICE NORMAL : LES FORFAITS POSSIBLES

- I. — *Du choix du procédé d'évaluation.*
- II. — *Le forfait de 5.000 francs.*
- III. — *L'évaluation d'après la patente.*
- IV. — *Forfait établi d'après le capital.*

I. — Du choix du procédé d'évaluation.

Le contribuable peut être obligé parfois par la Commission, à avoir recours à l'un des forfaits ; par exemple si, désirant établir son bénéfice normal d'après la moyenne des produits nets, il n'a pas la comptabilité de 1911, 1912, 1913 en règle (7 juillet 1917, n° 76).

La Commission du premier degré est fondée à évaluer forfaitairement le bénéfice normal, lorsque le contribuable mis en demeure de fournir ses justifications, n'a produit que des éléments incomplets ne permettant pas de déterminer le chiffre des bénéfices (20 oct. 17, n° 125).

En revanche, le contribuable qui a produit des livres de commerce d'après lesquels son bénéfice net a été évalué par l'application au chiffre d'affaires d'un coefficient

approprié, et qui fournit les éléments d'évaluation en ce qui concerne son bénéfice normal, est fondé à demander que celui-ci soit établi, non d'après un procédé forfaitaire mais d'après un système analogue à celui qui a été employé pour la détermination du bénéfice net (25 mai 1917, n° 61, 15 juin 1717, n° 111).

Application d'un procédé différent de celui qui avait été choisi par le déclarant. — Sur ce point, la Commission supérieure s'est montrée nettement favorable aux intérêts des assujettis et a même pris une attitude assez curieuse, se constituant pour ainsi dire leur défenseur d'office. En effet, elle a décidé que :

Lorsqu'un contribuable a déclaré son bénéfice normal en se basant sur les résultats effectifs de son exploitation, la Commission du 1^{er} degré peut discuter l'exactitude du chiffre indiqué par le déclarant et, le cas échéant, le redresser, mais il ne lui appartient pas de substituer au mode de calcul choisi par l'intéressé un des procédés forfaitaires prévus par la loi (23 mai 1917 n° 25; 11 mai 1917, n° 52). Mais la Commission supérieure applique le forfait de 30 fois la patente s'il est plus avantageux pour le requérant que celui de 6 % qu'il avait d'abord choisi (29 septembre 1917, n° 106).

Dans le même ordre d'idée, lorsque les données de l'instruction faite par la Commission du 1^{er} degré fournissent les éléments nécessaires à la détermination de la moyenne des produits nets des trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914, il n'y a lieu de recourir à l'application d'un des systèmes forfaitaires que si ce mode d'évaluation du bénéfice normal est plus avantageux pour le contribuable (11 mai 1917, n° 49).

Combinaison des forfaits. — Cependant la Commission supérieure limite les droits du contribuable en interdisant la combinaison de plusieurs procédés d'évaluation, confirmant par là la thèse constante de l'Administration.

L'évaluation forfaitaire ne peut être appliquée qu'à l'ensemble des trois exercices de comparaison et ne peut être substituée pour un seul exercice au mode de calcul d'après le bénéfice réel adopté pour les deux autres (12 mai 1917, n° 43).

Le bénéfice normal d'une Société ayant absorbé en 1914 une autre entreprise dont le but et l'objet sont analogues aux siens, doit être calculé en tenant compte des bénéfices réalisés par l'une et par l'autre des entreprises dont il s'agit, sans qu'il soit possible d'user, pour chaque entreprise, d'une méthode différente de calcul (26 octobre 1917, n° 143).

L'article 5 de la loi du 1^{er} juillet 1916 autorise les contribuables à choisir le mode de détermination du bénéfice normal qui paraît le plus favorable à leurs intérêts, mais ne leur permet pas d'appliquer un système d'évaluation différent à chacune des trois années envisagées (27 juillet 1917, n° 144).

Seulement, chaque année, pour chaque période d'imposition le contribuable est libre d'apprécier son bénéfice normal selon l'un des forfaits. Il n'est pas tenu d'adopter celui qu'il avait choisi l'année précédente (réponse du ministre des finances à M. Catalogne, sénateur (J. O., 24 juin 1918).

Ce droit d'option, le contribuable peut l'exercer jusqu'au jour de la notification de la décision de la Commission du 1^{er} degré et peut, par exemple, abandonner le forfait qu'il

avait demandé, si un autre lui est plus avantageux (13 juillet 1917, n° 129).

Mais s'il n'a fait usage d'aucun forfait devant la Commission du 1^{er} degré, il n'est pas fondé de s'en prévaloir devant la Commission supérieure (23 mars 1917, n° 26 ; 11 mai 1917, n° 33 ; 8 juin 1917, n° 116) (1).

Au contraire, un contribuable qui, à la suite d'erreurs d'interprétation, avait cru de son intérêt d'évaluer son bénéfice normal à 30 fois le principal de la patente, est fondé à demander que ce bénéfice normal soit évalué sur la base des produits nets effectivement réalisés (15 décembre 1917, n° 244), à condition qu'il fournisse les justifications nécessaires, faute de quoi l'évaluation forfaitaire sera maintenue (7 juillet 1917).

Cette jurisprudence favorise donc l'évaluation par le produit net moyen. Elle la considère comme normale, l'évaluation forfaitaire étant l'exception. On peut toujours revenir au régime normal, mais on ne peut abandonner celui-ci si on l'a d'abord choisi.

C'est avec raison, car l'évaluation par le produit moyen est évidemment celle qui donne le plus de garantie à l'Administration et qui frappe l'assujetti avec le plus de justice.

II. — Le forfait de 5.000 francs.

C'est un forfait annuel, pour la première période d'imposition 1^{er} août 1914 — 1^{er} janvier 1916, il doit être majoré de cinq douzièmes, ce qui le porte à 7083 francs.

(1) Solution critiquée par M. Besson.

Bien entendu il ne sera pas majoré de cinq douzièmes si le contribuable n'a commencé son entreprise que le 1^{er} janvier 1915 (4 avr. 17 N° 44).

De même, lorsque l'entreprise n'a pas fonctionné une année complète, le forfait de 5.000 francs est réduit proportionnellement au nombre de mois de fonctionnement. Par exemple : une entreprise n'ayant commencé que le 19 mars 1915 donne lieu à un forfait de 3.931 fr. (déc. N° 152) Il en sera de même pour la dernière période d'imposition, qui sera inférieure à un an, probablement.

III. — Evaluation d'après la patente.

L'article 5 porte que si le contribuable « ne peut ou ne veut pas » fournir les éléments nécessaires à la détermination du bénéfice normal, il évaluera celui-ci à une somme égale à trente fois le principal de la patente, sans que cette somme puisse être inférieure à 5.000 francs ou à 6 % des capitaux engagés (1).

Ce texte ne semblait pas devoir provoquer des tempêtes et il ne fut pas, comme tant d'autres, disséqué au cours des débats parlementaires. Il fut considéré comme avantageux au contribuable, comme lui permettant d'éviter la déclaration de ses produits nets moyens. Il résulte de l'exposé des motifs et des débats que les orateurs entendaient par patente, celle de la période d'imposition. Mais à vrai dire il ne fut jamais déclaré d'une façon formelle que c'était bien elle qui était visée et non la patente d'avant guerre ;

(1) Ou 8 0/0 des capitaux engagés.

Toutefois l'impression générale fut bien que l'on avait voulu baser ce forfait sur la patente de l'année d'imposition. De sorte que l'administration des Contributions Directes n'hésita pas un seul instant, dans sa circulaire du 8 décembre 1912 à décider que :

« Le principal susceptible de servir de base à l'évaluation forfaitaire du bénéfice normal est celui qui correspond à la patente due par le contribuable pour chacune des périodes d'imposition... etc. »

Les auteurs approuvèrent unanimement cette décision qui paraissait d'autant plus juste que, si on adoptait la patente d'avant guerre, tous les contribuables patentés depuis la guerre se voyaient privés du bénéfice d'un des forfaits, et se trouvaient injustement défavorisés par rapport à leurs collègues établis avant la guerre.

Mais les commissions du premier degré ne tardèrent pas à troubler cette quiétude, car elles signalèrent que cette solution avait tout simplement pour effet de volatiliser la plupart des bénéfices supplémentaires.

Tout ceci n'est que rétrospectif, puisque, depuis, la loi du 2 juin 1917, a tranché la question, mais vaut la peine d'être raconté avec quelques détails, car il est toujours réjouissant de voir le fisc embarrassé. Puis il y a des enseignements à en tirer, une loi bâclée présente toujours des fissures ; la Chambre comprend beaucoup d'avocats, mais peu de comptables, comme le fait remarquer un auteur ; enfin, le Ministre des Finances, à défaut de clairvoyance dans les effets lointains d'une loi dont il avait la paternité, manifesta toujours la même fermeté dans ses opinions successives, et parfois contradictoires.

Tout le mal venait de l'appendice de la loi du 1^{er} juillet 1916, *In cauda venenum* ! Relatif à la patente des

fournisseurs, il l'élevait singulièrement en lui appliquant le tarif de 0 fr. 25 0/0 sur leurs fournitures.

Autrement dit on proportionnait leur patente à leurs bénéfices nouveaux. Evaluer ensuite leur bénéfice normal d'après cette patente, c'était établir un cercle vicieux d'où les bénéfices supplémentaires ne sortaient pas.

On avait construit à grand-peine, la chambre ardente dans laquelle on fouillerait les contribuables, mais on y avait oublié la clef des champs. C'était amener à grand-peine les bénéfices dans un bassin, mais laisser ouvert le robinet.

Ce raisonnement, personne ne l'avait fait à la Chambre et au Ministère des Finances. Les intéressés, eux, eurent tôt fait de déclarer leur bénéfice normal d'après la patente nouvelle.

M. Auriol, rapporteur de la commission de législation fiscale, cite les exemples suivants (1) :

Voici un boucher en gros pour qui le principal de la patente était, avant la guerre, de 200 francs.

Il fournit en 1913, 12.000 bœufs à l'Etat, grâce à un marché de 10 millions de francs. C'est un fournisseur moyen, le principal de sa patente de fournisseur est de :

$$10.000.000 \times 0,25 = 25.000 \text{ francs}$$

Son bénéfice normal forfaitaire en prenant sa patente normale d'avant guerre, est de $200 \times 30 = 6.000$ francs.

En prenant sa patente de guerre il est de :

$$25.000 \times 30 = 750.000 \text{ francs.}$$

Il y a donc une différence de 744.000 francs sur laquelle l'Etat perd, sur ce seul contribuable, 372.000 francs.

(1) Rapp Aimond. *J. O.* 17 mai 1917. *Doc. Parl.* 338.

Le Ministère qui avait donné des verges pour être battu, ne pouvait sans ridicule se plaindre d'être fustigé. Il s'y résigna cependant, menacé d'interpellation, et voyant fuir de toutes parts la matière imposable. Les Contributions Directes envoyèrent de nouvelles instructions aux Commissions du 1^{er} degré, qui entre cette vérité seconde manière, et la vérité première manière, ne surent plus à quelle patente se vouer.

Aussi, le Ministre déposa-t-il le 9 Février 1917, un projet de loi interprétant les mots en question et déclarant que le principal de patente devait s'entendre de la moyenne des principaux de la patente se rapportant aux trois années antérieures à la guerre.

L'exposé des motifs était bref, comme bien l'on pense, le Ministre déclarait qu'il ne lui paraissait pas douteux que le Parlement n'eût eu en vue la patente d'avant-guerre dans le vote de la loi.

M Raoul Péret, tout en appuyant le projet de loi, constate avec ironie que si le sens de la disposition était aussi clair, point ne serait besoin de voter un texte de loi pour l'interpréter. Il ajoutait que comme toutes les lois interprétatives, celle-ci aurait un effet rétroactif, sauf envers les contribuables qui auraient obtenu de la Commission supérieure une décision, celle-ci étant définitive et en dernier ressort. Encore eut-il été possible de poser la question d'insuffisance. Mais la Commission supérieure avait reçu l'ordre de surseoir à statuer sur ce point.

La Chambre adopta sans discussion le projet de loi.

M. Aimond, au nom de la Commission des finances du Sénat, approuva le texte, indispensable aux intérêts du Trésor. Mais, en séance publique, M. Tournon, critiqua violemment cette ingérence de pouvoir législatif dans

les attributions de judiciaire, affirmant que ce n'était pas au Parlement d'interpréter les lois qu'il faisait, que s'il ne savait pas les faire, et l'administration pas les comprendre, c'était tant pis pour lui et pour elle, mais qu'il appartenait seulement aux juges de les interpréter. Le Sénat apprécia sans doute cette philosophie mais estima qu'il fallait d'abord vivre, et se décida pour les gros sous, au détriment des principes.

La loi fut promulguée le 2 Juin 1917.

La Commission supérieure retrouva sa liberté et appliqua la nouvelle loi (16 Février 1918, n° 152 — 19 Janvier 1918, n° 188 — 23 Février 1918, n° 219).

Elle décida que bien qu'ils ne fussent pas assujettis à la patente avant le 1^{er} Août 1914, les maîtres ouvriers militaires ne pouvaient pas cependant évaluer leur bénéfice normal, par le principal de patente de l'année d'imposition (20 Octobre 1917, n° 117 — 8 Septembre 1917 n° 195).

Comme tous les contribuables dans ce cas, ils sont obligés d'adopter un autre forfait : celui-ci leur est interdit.

La Commission décida que la loi était rétroactive, et qu'en conséquence, la patente à envisager était bien celle des 3 dernières années de paix, même pour les périodes antérieures à la promulgation de la loi du 2 Juin 1917 (8 Juin 1917, n° 63).

Enfin, par une décision du 26 Janvier 1918 n° 205, qui semble en contradiction avec la jurisprudence déjà citée dans le cas de suite d'exploitation, un contribuable qui n'a exercé sa profession qu'à partir du 1^{er} Juillet 1913 n'est pas autorisé à faire état de la patente payée en 1911, 1912 et 1913 par son prédécesseur, bien qu'exerçant la même profession dans les mêmes locaux.

Par principal de la patente, on a toujours entendu la part de la patente afférente à l'Etat, non compris les centimes additionnels.

L'idée d'apprécier le bénéfice normal par un multiple de la patente avait été donnée par des expériences faites notamment en Alsace-Lorraine et qui avaient établi que le bénéfice se trouvait en général compris entre 30 et 50 fois le chiffre de la patente.

Ce forfait ne paraît donc pas défavorable au contribuable et il est fréquemment employé par lui,

Il y a lieu, à mon avis, d'approuver la solution de la loi du 2 Juin 1917, car, du moment qu'on avait décidé de frapper les bénéfices de guerre, il eut été ridicule et inique de laisser échapper précisément ceux qui, par leur énormité, avaient provoqué le vote de la loi du 1^{er} Juillet 1916.

En droit, on peut parfaitement soutenir, avec M. Aimond que, puisque le bénéfice normal est constitué par la moyenne des produits nets réalisés en cours des trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914, la patente qui doit servir à établir le forfait, ne peut logiquement être que celle de la période à laquelle correspond le bénéfice normal.

Il est regrettable, que par suite d'une faute de l'Administration, on ait été obligé d'avoir recours à une loi interprétative pour faire prévaloir cette opinion.

IV. — Forfait établi d'après le capital.

L'évaluation du forfait d'après les 6, puis les 8 % du capital réellement engagé et rémunéré a provoqué de nombreuses difficultés, non pas qu'une question de principe.

comme la précédente se soit élevée, mais parce que dans la pratique l'appréciation du capital soulève de nombreuses difficultés, le contribuable ayant intérêt à grossir, l'Administration à diminuer le montant du capital.

Que doit-on entendre par capital réellement engagé et rémunéré? Ce sont les sommes et biens que l'assujetti, société ou personne, a placés dans l'entreprise, au cours de la période d'imposition (1), sommes et biens appartenant en propre (2) à l'assujetti, si c'est une personne, ou constituant l'actif social, si c'est une Société. Telle est la thèse de la Commission supérieure.

Les questions qui se sont le plus fréquemment posées sont celles des réserves, des capitaux empruntés, des amortissements des comptes courants, etc...

Réserves. — Si une Société ou un particulier ont constitué des réserves, viennent-elles en augmentation du capital?

La plupart des auteurs (Lecouturier, Houpin et Maguro, Copper Royer, Besson) sont de cet avis. M. Viellard estime que les réserves, n'étant pas rémunérées, ne peuvent être comprises dans le capital réellement engagé et rémunéré. Il le regrette car, dit-il, les réserves permanentes constituent une augmentation de l'actif social.

La Commission supérieure a statué que les réserves constituent des ressources nouvelles qui viennent en augmentation du capital originellement engagé (20 juillet 1917, n° 63).

(1) Voir réponse 1.478. *J. O.* 15.617. Ce sont les capitaux engagés lors de la période d'imposition et non les capitaux de 1911-12-13.

Voir aussi décisions nos 144 et 163.

(2) Un auteur, M. Chalon, professe l'opinion contraire.

Capitaux empruntés. — Les capitaux empruntés à des tiers ne sauraient être considérés comme engagés dans l'entreprise (10 mai 1917, n° 19; 8 juin 1917, n° 64; 23 mars 1917, n° 134) même s'ils sont empruntés à des membres de la famille (1^{er} juin 1917, n° 162).

Cette solution défendue par M. Raoul Péret (1), admise par l'Administration (Circulaire du 8 déc.), est approuvée par MM. Houpin et Maguero, et Copper Royer. M. Lécourturier est d'un avis contraire, et M. Viellard fait la distinction entre les capitaux prêtés suivant qu'ils figurent sur les livres au nom des prêteurs ou au nom du contribuable, les premiers seuls étant exceptés du capital social. M. Besson estime que dans certains cas un prêteur peut être considéré presque comme un associé.

Amortissements. — Les amortissements ayant pour but de reconstituer le capital entamé par la dépréciation de certains éléments de l'actif, ne peuvent être regardés comme des capitaux nouvellement engagés en addition du capital primitif (12 déc. 1917, n° 242).

Cette solution doit être approuvée puisque l'amortissement n'est autre chose que la constatation de la moins value de l'actif immobilisé par rapport au chiffre pour lequel il a été passé au dernier bilan.

Compte courant. — Il y a lieu d'établir une distinction, selon qu'il s'agit d'une société ou d'un particulier.

Société. — Ne sont pas considérés comme capitaux engagés les comptes courants, rémunérés par des intérêts fixés dont le paiement a le caractère d'une charge de l'entreprise et lorsque, d'ailleurs, ces capitaux peuvent être

(1) 1^{er} rapport.

retirés à toute époque, sans qu'il soit nécessaire d'obtenir le consentement des autres associés moyennant un simple préavis de quelques mois (dix mois dans l'espèce, déc. n° 64, 109, 340).

Ont, au contraire, le caractère de capitaux engagés, les fonds déposés en compte courant, qui ne peuvent être retirés qu'avec le consentement des co-associés (n° 85, 184) ou lorsque en égard à leur importance et aux conditions mises par les statuts à leur retrait, ils ne peuvent être considérés comme des fonds libres (n° 181).

Personne. — Mais la question se complique, quand il s'agit d'un industriel, maître de sa caisse, de ses capitaux ? M. Catalogne, sénateur, a par exemple demandé comment il fallait considérer les bénéfices courants, non encore dégagés de l'entreprise, dès leur réalisation effective.

Le Ministre a répondu « que l'on ne saurait considérer comme engagés dans une entreprise, ni les bénéfices réalisés au cours de l'exercice et non encore liquidés, ni ceux qui, bien que liquidés ont été laissés provisoirement dans l'entreprise s'ils sont restés en fait à la disposition de l'intéressé et s'il ne dépend que de sa volonté d'en percevoir le montant ».

Au fond, la distinction est subtile, et la plus large facilité d'appréciation est laissée aux Commissions, et à la bonne foi des contribuables.

Il y a lieu de comprendre dans le capital engagé les bénéfices annuels restant affectés à l'exploitation, ces bénéfices constituant une augmentation de la mise de fonds personnelle du commerçant, incorporée, par suite, à son capital (déc., n° 134).

Immeubles. — Le capital représenté par la maison d'habitation d'un contribuable, qui, en fait ne l'utilise que pour son habitation et non pour son industrie, ne fait pas partie du capital de l'entreprise (déc., n° 31) pas plus que des valeurs de son portefeuille personnel,

Apports des Associés. — Les apports des associés font évidemment partie du capital. A une question posée, le Ministre a répondu que les intérêts des apports des associés constituent une part du produit net de l'entreprise, et entraînent en ligne de compte, aussi bien pour l'évaluation du bénéfice normal, que pour la détermination du bénéfice réalisé au cours de la période d'imposition (*J.-O.* 15-6-17, n° 1.479 et *J. O.* 27-9-17, n° 17.434).

Par capitaux engagés, il faut entendre non seulement le capital initial ou la première mise de fonds, mais tous les capitaux appartenant en propre aux exploitants, et effectivement engagés, par conséquent l'administration n'accepte pas d'évaluer le forfait d'après l'actif du bilan (réponse du ministre) et la commission supérieure a approuvé cette manière de voir (déc. N° 173).

Le cas peut se présenter pour les sociétés minières où en général le capital normal est inférieur aux capitaux réels, ou pour une société dont l'actif social a acquis une plus-value dont il n'est pas tenu compte au bilan, ou lorsqu'il a été fait des amortissements exagérés, véritables réserves occultes.

Les commissions auront donc un large pouvoir d'appréciation pour faire évaluer l'actif réel. Les assujettis auront intérêt à justifier du reste que le capital réel est supérieur au capital normal, s'ils adoptent ce forfait.

La Chambre avait voté au moment de la discussion de

la loi sur les crédits provisoires de 1918, la disposition suivante :

« Ne sont pas considérées comme capital engagé, pour le calcul forfaitaire du bénéfice normal, les réserves créées pendant la guerre sur la part de bénéfices restant à la société après le calcul de l'impôt et qui ne seraient pas employées effectivement au fonctionnement et au développement de l'entreprise alors que cette entreprise fonctionne dans les mêmes limites qu'avant la constitution de ces réserves »

« N'est pas considéré comme capital engagé pour le calcul de l'impôt, le montant d'actions ou obligations attribuées sans souscriptions, versements ou prêts réels. Si le fonds social ou le capital actions, versements d'une société, s'est accru pendant les exercices de guerre, et si le contribuable évalue le bénéfice normal à une somme égale à 6 0/0 des capitaux engagés, il est ajouté à cette évaluation pour le calcul forfaitaire du bénéfice normal correspondant à la période antérieure à cette augmentation, une somme correspondant à 6 0/0 du capital réellement encaissé par la société par suite des versements ou apports nouveaux.

C'est un rapport de M. Auriol, au nom de la Commission de législation fiscale, qui avait déterminé le vote de ces dispositions.

M. Auriol signalait que plusieurs sociétés, parmi celles qui faisaient les plus gros bénéfices, fraudaient le trésor en consacrant les réserves constituées sur les bénéfices, à l'émission d'actions gratuites qui, augmentant le capital social fictivement, majoraient l'évaluation du bénéfice normal. M. Maguero critique longuement ces dispositions dans sa revue (n° 7, 2^e année) pour des rai-

sons de droit et une raison de fait : c'est que l'opération en question, si elle est défavorable à l'impôt des bénéfices de guerre pendant quelques années, donne lieu à la perception de la taxe 5 0/0 sur la valeur immobilière indéfiniment.

Ces dispositions ont été repoussées au Sénat qui s'est refusé à continuer à voter des interprétations de la loi.

Dans le cas d'actions non libérées, la portion libérée doit seule entrer en ligne de compte pour le calcul du forfait.

Justification des capitaux engagés. — C'est à l'assujetti à la fournir : le montant des capitaux engagés doit résulter d'actes, de livres de commerce régulièrement tenus ou d'autre preuves certaines (déc. n° 168).

Remarquons en passant que, d'après M. Copper Royer nombre de livres de commerce ne sont pas régulièrement tenus, n'étant ni cotés, ni paraphés, les Tribunaux de commerce ayant laissé tomber en désuétude cette obligation du Code de commerce. M. Viellard confirme que 20 commerçants sur 1.000 ont des livres régulièrement tenus à ce point de vue là. M. Chalon croit qu'il sera impossible aux Commissions d'exiger l'accomplissement de cette obligation légale.

En fait, c'est une des fissures par lesquelles les fraudes pourraient déjouer la loi, car les fonctionnaires composant les Commissions ne sont pas en général des spécialistes de comptabilité.

Le capital engagé ne peut être déduit des seules indications portées aux polices d'assurance (déc. nos 137 et 235).

A défaut de livres de commerce et par analogie avec la décision qui a été prise en ce qui concerne la preuve à

fournir en matière d'impôt général sur le revenu (1), les autres preuves certaines peuvent être des actes notariés ou même des actes sous seing privé.

Dans le cas où le capital est réparti en France et hors de France, il faut ventiler le capital français proportionnellement au chiffre d'affaires, ou au produit net, ou au produit brut.

Nous avons vu que d'après la Commission supérieure et l'Administration, les capitaux dont on tient compte sont toujours ceux de la période d'imposition. MM. Maguero et Houpin combattent cette thèse longuement et expliquent comment à leur avis, si le capital engagé n'est pas le même dans la période antérieure à la guerre et dans la période postérieure, c'est toujours sur le capital le plus élevé que doit être calculée l'imposition, dans l'intérêt de l'assujetti. On pourrait, il me semble, reprendre l'argument de M. Aimond relatif aux patentes et dire avec la même logique, que, puisque le bénéfice normal est constitué par la moyenne des produits nets réalisés au cours des trois exercices antérieurs à la guerre, le capital qui doit servir à établir le forfait ne peut être logiquement que celui de la période, à laquelle le forfait doit correspondre.

La Commission supérieure a décidé que la moyenne des trois exercices antérieurs à la guerre n'est pas influencée par l'augmentation du capital survenu avant la guerre (11 mai-23 juin 1917). Dans le cas où le capital aurait augmenté pendant la période d'imposition, il paraît juste d'admettre que le forfait basé sur le capital tiendra compte des deux capitaux, proportionnellement à leur

(1) *J. O* 3 mai 1916, 23.815.

durée pendant la période d'imposition. Mais si le bénéfice normal a été calculé par les bilans d'avant-guerre, l'augmentation du capital survenu depuis est sans influence. Mêmes solutions si le capital était réduit au lieu d'être augmenté

Telles sont les principales questions que peuvent soulever le calcul ou l'évaluation du bénéfice normal.

CHAPITRE V

CALCUL DU BÉNÉFICE IMPOSABLE : DU BÉNÉFICE NET

- I. — *De quels bilans résulte le bénéfice net ?*
- II. — *Le bénéfice net des exploitations minières.*
- III. — *Déficit d'exploitation.*
- IV. — *Frais généraux.*

Le bénéfice normal est l'un des termes de la comparaison qui fait apparaître les bénéfices supplémentaires. L'autre terme est le bénéfice net, qui, « en période de guerre est calculé en établissant le bilan pour chaque entreprise, suivant les règles antérieures propres à cette entreprise, notamment en déduisant, s'il y a lieu, la somme nécessaire à la réserve légale et celles qui sont habituellement réservées à l'amortissement des bâtiments et du matériel (Art. 3). »

L'article 2, d'autre part, dit que « pour la comparaison du bénéfice normal avec celui qui a été réalisé au cours de la période de guerre, les bénéfices à comparer sont constitués par la totalisation des produits nets des diverses entreprises exploitées en France par un même contribuable, sous déduction, s'il y a lieu, des pertes résultant d'un déficit d'exploitation dans certaines de ces entreprises ».

I — De quels bilans résulte le bénéfice net.

Le bénéfice résulte du bilan. Au cours des débats parlementaires, deux systèmes se sont opposés : le projet du gouvernement voté par la Chambre, prévoyait l'établissement d'un bilan légal, dont le modèle figurait dans le texte de la loi, et sur lequel auraient dû s'unifier toutes les comptabilités. La Commission du Sénat obtint du gouvernement l'abandon de ce système et on décida de s'en tenir à l'examen de la comptabilité commerciale habituelle du contribuable.

C'était une grosse satisfaction donnée aux intéressés, M. Tournan le reconnut.

En effet, il eut été très dur d'exiger d'eux de renoncer à leurs habitudes de comptabilité, ou d'établir une double comptabilité; il eut été impossible d'obtenir qu'ils refissent leurs bilans, d'avant guerre sur le modèle légal.

L'unification légale des bilans n'a jamais été votée, bien qu'il en soit question depuis longtemps. Le bilan exprime en fin d'exercice, d'une part, les éléments actifs, d'autre part les éléments passifs de l'exploitation, et dégage par cette comparaison le résultat de l'exercice en bénéfice ou en perte; résultat que le compte de profits et pertes explique en détail. Chaque entreprise peut dresser son bilan comme il l'entend. Mais il faut qu'en temps de guerre, elle l'établisse suivant les principes, suivant le modèle du temps de paix. C'est une garantie de leur sincérité et le travail de comparaison et d'examen des Commissions en est facilité. Quand l'exercice social chevauche sur deux années, le bénéfice net de l'année est

calculé à l'aide des deux bilans, en prenant dans chacun, le nombre de mois compris, dans l'exercice d'imposition.

Comment évaluer la part des bénéfices de chacun des bilans ? soit en prenant autant de douzièmes de chaque bilan qu'il fournit de mois à la période imposable, soit en évaluant le bénéfice de chaque mois au prorata du chiffre d'affaires. C'est ce dernier système qui paraît le plus équitable et qui a été adopté par la Commission supérieure (1), dans une question analogue, l'appréciation des bénéfices résultant des sept premiers mois de 1914, pour l'évaluation du bénéfice normal d'une entreprise n'ayant pas 3 ans d'existence le 1^{er} août 1914.

On doit adopter la même solution pour l'évaluation des cinq derniers mois de 1914, quand on détermine le bénéfice de la première période d'imposition.

Et, s'il n'y a pas de comptabilité régulière suffisante, l'appréciation du bénéfice se fera en appliquant au chiffre d'affaires un taux de bénéfice moyen. La Commission supérieure a reconnu le pouvoir aux commissions du premier degré de taxer, d'après un taux de bénéfice moyen pour chaque profession, qui peut aller de 60 0/0 du chiffre d'affaires pour un restaurateur (déc., 23 mars 1917) à 20 0/0 pour un pâtissier (12 mai 1917).

Les discussions de la Commission supérieure relatives à cette question sont très nombreuses. Depuis que la patente est supprimée par la loi du 31 juillet 1917, étendant l'application de l'impôt sur le revenu, aux bénéfices

(1) 8 juin 1917, n° 77 ; 10 novembre 1917, n° 224. Toutefois, le système du calcul par douzième du bénéfice de l'année a été accepté dans la décision du 16 janvier 1918, n° 229.

industriels et commerciaux les patentés ont le choix entre la déclaration de leurs bénéfices, et celle de leurs chiffres d'affaires. Dans ce dernier cas une commission spéciale applique le coefficient fixé pour la catégorie à laquelle sa profession appartient. Les commissions du premier degré s'inspirent tout naturellement pour l'application de la taxe de guerre de ces coefficients et de cette méthode, prévue pour l'application de l'impôt sur le revenu. Mais elles peuvent aussi s'inspirer du taux de bénéfice d'un exercice antérieur (décision 250).

Si les assujettis sont libres d'apporter devant la commission leur comptabilité habituelle, quelle qu'elle soit, la commission, elle, n'est nullement tenue de prendre tels quels les éléments de ce bilan. Ce serait faire trop beau jeu aux fraudeurs. Si le bilan habituel lui sert de base, la commission peut l'interpréter. C'est elle, au fond, qui fait un « bilan fiscal » qu'on a voulu éviter aux contribuables. D'où toutes les contestations qui surgissent à propos des frais généraux, des amortissements, des réserves, contestations où le contribuable peut souvent être d'absolue bonne foi (1).

L'étude des éléments du bénéfice montreront quelles difficultés peuvent se produire.

II. — Le bénéfice net des exploitations minières.

L'application de la loi aux exploitations minières a donné lieu à un intéressant conflit, à propos du bénéfice net.

(1) M. Viellard, page 29.

C'est encore un autre exemple des surprises qu'offre une loi insuffisamment étudiée.

Les exploitants de mines payent la redevance proportionnelle établie par la loi du 21 avril 1810 et modifiée par la loi des finances du 8 avril 1910.

Dans les sociétés anonymes, et d'une façon générale, dans toutes celles où le dividende est déterminé par délibération des conseils ou assemblées générales, c'est le dividende distribué qui sert de base à la redevance proportionnelle. Dans les autres sociétés, les ingénieurs des mines procèdent par évaluation directe.

Malgré M. Millerand, Ministre des Travaux publics, M. Poulle fit voter au Sénat un amendement établissant que la redevance proportionnelle atteint toutes les répartitions aux actionnaires autres que le remboursement total ou partiel du capital.

Donc la redevance n'atteint que les dividendes distribués, l'amortissement du capital, les réserves même facultatives et les tantièmes y échappent.

Or, l'article 9 de la loi du 1^{er} juillet 1916, porte que si les exploitants de mines ne déclarent pas leurs bénéfices, la taxation d'office est basée sur la comparaison du produit net servant de base à la redevance proportionnelle, avec la moyenne du produit net correspondant aux trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914 ».

Les exploitants de mines n'avaient donc que trop d'intérêt à se laisser taxer d'office, puisque ainsi ils ne payeraient l'impôt que d'après leurs bénéfices et non d'après leurs bénéfices réels.

L'administration ne s'avisa qu'après le vote de la loi, de ce privilège concédé aux sociétés minières, ou plutôt à certaines d'entre elles. Dans la circulaire du 8 décem-

bre 1916, elle s'avisa d'interpréter la loi en lui faisant dire exactement le contraire de ce qu'elle disait. « C'est l'excédent du bénéfice réel qui doit servir de base à l'impôt, pour les mines comme pour les autres entreprises. Le produit forfaitaire pris pour base de la redevance ne peut être considéré comme l'expression du bénéfice réel. Donc on ne peut le prendre comme élément d'appréciation. »

Certes, le but de cette interprétation était louable. Mais c'était une entorse tellement flagrante à la loi, que le gouvernement, bien que la Commission supérieure se fut ralliée à la thèse de l'administration (22 juin 1917), éprouva le besoin de la légitimer, dans le projet de loi sur les crédits provisoires de l'exercice 1918, en ajoutant à l'article 10 « et par produit net on entend le bénéfice établi d'après les résultats réels de l'exploitation. »

Ce texte voté par la Chambre des Députés fut repoussé par le Sénat (1), qui ne voulut pas, en interprétant la loi, se substituer au pouvoir judiciaire.

MM Maguero et Houpin s'élèvent contre la thèse des Contributions directes, et espèrent que le Conseil d'Etat annulera la jurisprudence de la Commission supérieure (2).

M. Besson est aussi pour une interprétation littérale de la loi.

Cependant que recherche la loi ? Le bénéfice réalisé. Il eut été inadmissible de ne pas appliquer aux sociétés minières les mêmes méthodes d'investigation et d'analyse qui ont été prescrites pour toutes les entreprises. C'est

(1) 29 décembre 1917.

(2) Revue de la contribution sur les bénéfices de guerre. Oct. n° 2, p. 149.

ainsi que les Commissions ont le droit de relever dans un bilan tous les éléments pouvant permettre de dégager le bénéfice net ; elles doivent jouir des mêmes prérogatives pour déterminer le bénéfice net d'une exploitation minière ; elles le doivent d'autant plus que la gestion de ces sociétés a toujours été un modèle de prudence. Les bénéfices distribués dans les grandes exploitations minières, ne représentent qu'une fraction des bénéfices réalisés. L'excédent est employé en travaux neufs, amélioration ou inscrit aux réserves, qui, totalisées, atteignent généralement un chiffre très supérieur aux dividendes distribués.

Les réintégrations et rectifications admises pour tous les autres commerçants et industriels doivent être autorisées quand il s'agit d'exploitations minières. Sans quoi, l'Etat considéré comme un associé pendant la période d'application de la loi, serait frustré, son co-associé lui dissimulant une partie des bénéfices partageables pendant la durée de leur association.

La situation financière des exploitations minières qui ont pu continuer leur entreprise pendant la guerre ne provoque pas en leur faveur une compassion excessive.

III. — Déficit d'Exploitation.

Nous avons vu que :

1^o Le bénéfice de la période d'imposition est constitué par la totalisation des produits nets des divers établissements exploités en France par le contribuable.

2^o Les bénéfices des exploitations à l'étranger ne sont pas imposables.

3° Les Sociétés coopératives de consommation ne sont assujetties à la loi que dans la mesure où elles vendent à des clients non coopérateurs.

4° Les entreprises agricoles ne sont pas taxées. Les Sociétés ayant pour objet une exploitation agricole peuvent l'être (décisions 194-321-92).

Mais quels sont les pertes ou déficits qui doivent être déduits des bénéfices d'un contribuable, particulièrement d'une Société ? La déclaration doit-elle porter sur l'ensemble des bénéfices ordinaires ou extraordinaires, réalisés par la société ou seulement sur les bénéfices relatifs à son exploitation commerciale ou industrielle ?

La Commission supérieure n'admet que les déficits d'exploitation, survenus dans l'entreprise qui provoque l'imposition (dac. 204).

Dans le même ordre d'idées elle n'accepte pas de compensation entre les bénéfices exceptionnels réalisés par un contribuable et les pertes subies du fait de l'interruption de sa profession habituelle (décision n° 138, n° 239), pas plus qu'entre les bénéfices réalisés dans une entreprise passible de patente et une perte de revenu subie du fait de l'interruption d'une profession non patentée (décembre, n°s 191 et 5).

Quant au sens « de déficit d'exploitation » la circulaire du 14 août 1918, accepte qu'on lui donne un sens large (1).

Cependant les déficits d'exploitation antérieurs au

(1) Y a-t-il lieu d'y assimiler les pertes résultant de faits de guerre ? Les auteurs (Maguero et Houpin) le pensaient. La Commission supérieure refuse de les assimiler à un déficit d'exploitation, ils seront réparés par la loi sur les dommages de guerre. Déc. 16 fév. 1918, n° 256 ; 10 mars 1917, n°s 11, 12 et 14 ; 20 déc. 1917, n° 145.

1^{er} août 1914 ne peuvent être déduits des bénéfices réalisés pendant (décisions 6, 144, 185, 210, 139, 252).

La règle de la spécialité des exercices ne permet pas d'établir de compensation automatique entre une période d'imposition déficitaire et les autres (déc. n^{os} 39, 71).

Cette jurisprudence est assez rigoureuse. Beaucoup de petits commerces de luxe ont été par exemple dans le marasme au début de la guerre et pendant l'été de 1918. Il est dur que les pertes qu'ils ont subies alors ne soient pas d'office compensées par les périodes de guerre où le commerce de luxe reprenait. Il est vrai qu'une détaxe pourra, le cas échéant, être accordée au moment du paiement des deux derniers quarts de la contribution, s'il peut prouver qu'un de ses exercices a eu un solde déficitaire. Mais cette compensation peut n'être pas complète, car la détaxe n'est accordée que jusqu'à concurrence de la fraction restant à payer de la taxe.

M. Besson espère que la Commission supérieure n'a pas définitivement statué sur la question et espère qu'elle atténuera la rigueur de cette solution.

Reprenons l'étude des éléments, composant le bénéfice net et des déductions qu'il y a lieu d'opérer.

IV. — Frais généraux.

Les frais généraux sont toujours déduits du bénéfice brut, et alors, seulement, apparaît le bénéfice net.

Dans la pratique, un grand nombre de contestations surgissent à ce propos. Les Commissions de taxation trouvent dans le compte des profits et pertes, ample matière à discussion avec l'intéressé. Voilà les principales questions d'espèces.

Dépenses de maison de l'exploitant. — Les exploitants comptent souvent dans les frais généraux les sommes qu'ils prélèvent pour l'entretien de leur famille.

La Commission supérieure estime que ce sont des bénéfices (déc., n° 1, 8, 57, 102) sauf si ce prélèvement avait déjà lieu dans les bilans antérieurs à la guerre, avec lesquels a été déterminé le bénéfice normal (décision 4 avril 1917).

De même pour la rémunération de son travail que s'alloue l'exploitant (déc., n° 14, 22, etc...).

On peut trouver cette solution comme la précédente, rigoureuse pour de petits commerçants et, ce sont là des questions que la Commission supérieure devrait trancher selon les espèces.

Font partie aussi des bénéfices les sommes attribuées à titre d'émoluments à un conjoint par l'autre conjoint (déc. 70-146-124-221) ou par l'exploitant à un de ses enfants (18).

Il eut été, à mon avis, plus équitable que la Commission supérieure s'inspirât de la jurisprudence civile, d'après laquelle il convient pour apprécier le montant des bénéfices nets, réalisés par une entreprise, de déduire, des résultats bruts les prélèvements personnels de l'exploitant, s'ils sont en rapport avec le travail fourni et s'ils ont été habituellement effectués.

Pourcentages. — Les pourcentages attribués aux gérants de société en commandite simple ou par action sont ils des bénéfices? L'Administration répondait affirmativement (1). La Commission supérieure semble se montrer

(1) Circulaire du 8 déc. Réponses nos 1.337 et 13.684. *J. O.* du 27 janv. et du 25 fév.

plus libérale sur ce point et si elle a fait compter dans les bénéfices, des pourcentages alloués en sus de traitements déjà appréciables (14 avril 1917, n° 46 et 54) elle a, le 22 juin 1917 (n° 67) admis qu'un pourcentage, peut en raison des circonstances, et eu égard à sa faible importance (2 0/0), être assimilé à un supplément de salaire et déduit du bénéfice brut.

On se demande pourquoi la Commission n'a pas étendu cette jurisprudence d'espèces aux appointements et dépenses de maison des exploitants, et pourquoi elle a une indulgence spéciale pour les gérants de sociétés.

Tantièmes. — Les tantièmes, alloués aux membres des Conseils d'administration, statutairement ou non, sont des bénéfices (déc., n° 34-241-83-167).

Il semble que pour un directeur technique, la Commission supérieure accepte les distinctions de fait, notamment l'allocation de tantièmes avant la guerre (décision 166).

La question ne s'est pas posée encore devant la Commission supérieure en ce qui concerne les Administrateurs délégués. Il semble que la décision de l'Administration (circulaire, 8 décembre 1916) doive être tempérée, dans la mesure où cette allocation correspond à leurs attributions spéciales de directeurs techniques ou commerciaux de l'entreprise.

La thèse de l'Administration, en ce qui concerne ces rémunérations des gérants et administrateurs, résulte de trois réponses faites par M. le Ministre des Finances :

(*Officiel*, 27 janvier 1917, n° 13.684) ;

(*Officiel*, 23 février 1917, n° 1.338) ;

(*Officiel*, 28 février 1917, n° 14.323).

Ni le gérant d'une société en commandite par actions, ni l'administrateur délégué ou le directeur d'une société anonyme ne sont personnellement passibles de la contribution extraordinaire, mais la société en est redevable sur la totalité de la rémunération attribuée, qu'elle soit fixe ou proportionnelle aux bénéfices réalisés ».

Il y aurait lieu d'établir des distinctions selon que la rémunération est fixe, et a la forme d'un salaire, ou selon qu'elle est proportionnelle et peut apparaître comme une distribution de bénéfices.

Part de Bénéfices. — Les parts de bénéfices allouées à des employés intéressés, dans la mesure seulement où elles n'excèdent pas le taux de 10 0/0, peuvent être déduites des bénéfices (212-154) (190).

Quand, à raison de leur importance, elles peuvent être considérées comme la distribution d'une partie des bénéfices elles ne sont pas déduites (décembre, n° 159, 179, 228).

Impôts. — Les impôts payés par l'entreprise, étant des charges, sont déduits du bénéfice brut de la période d'imposition au cours de laquelle ils ont été payés (1). Mais la contribution sur les bénéfices de guerre (2)? La circulaire du 6 décembre 1916 décide que « les contribuables n'ont pas la faculté de déduire, du montant des bénéfices qu'ils ont réalisés pendant l'une quelconque des périodes d'imposition, aucune part du montant de l'impôt, prélevé sur les bénéfices des périodes précédentes », la Commis-

(1) Déc. 23 juin 1917, n° 170 ; 8 sept. 1917, n° 195 ; 10 nov. 1917, n° 236.

(2) M. Viellard, expert comptable, a étudié de très près la question.

sion supérieure a ratifié cette solution (n° 175) que le Ministre avait confirmée (réponse 19.905) (J. O. 31, 1, 48) et 16.053) (J. O. 26 juin 1917).

C'était une nécessité d'ordre fiscal car chaque année l'impôt sur les bénéfices de guerre eut été ainsi à moitié payé par l'Etat.

Le gouvernement a voulu donner plus d'autorité encore à cette décision en la faisant ratifier par le Parlement. La disposition suivante fut votée par la Chambre :

« Le montant de la contribution de guerre d'un exercice ne doit pas figurer aux frais généraux ni être déduit du bénéfice. Il sera inscrit à un poste spécial ».

Le Sénat refusa de la voter, comme tous les autres textes interprétatifs.

Le Ministre des Finances a reconnu que les primes d'assurances acquittées par l'armateur d'un navire, en vue de se couvrir des risques de mer et de guerre, sont une charge de l'entreprise (1).

Par de nombreuses décisions, la Commission supérieure a tranché de nombreux cas d'espèces.

Il y a lieu de comprendre dans les bénéfices imposables les sommes prélevées sur les bénéfices et affectées à l'augmentation du capital social (décision 87).

La somme versée par un commerçant pour prix d'acquisition d'un fonds de commerce (décision 244).

Au contraire sont considérées comme charges de l'entreprise et comme telles, déductibles :

Les commissions versées à un intermédiaire sur le prix d'achat des marchandises (décision 22) ;

Les frais de voyage effectués en vue de l'exécution de marchés (décision 22).

(1) Réponse n° 1.523. J. O. du 20 juillet 1917.

CHAPITRE VI

DU BENEFICE NET : RESERVES ET AMORTISSEMENTS

- I. — *Réserves légales, statutaires, facultatives.*
- II. — *Amortissement des bâtiments et du matériel.*
- III. — *Amortissement des créances douteuses.*
- IV. — *Amortissement des stocks dépréciés.*
- V. — *Réserves en vue de marchés.*
- VI. — *Amortissements supplémentaires.*
- VII. — *Entreprises en pays envahis.*
- VIII. — *Intérêts.*

I. — Réserves légales, statutaires et facultatives.

L'art. 3 dit que le bénéfice net est établi, notamment en déduisant s'il y a lieu, la somme nécessaire à la réserve légale. Donc, d'autres réserves peuvent être déduites, surtout suivant les règles antérieures de l'entreprise (déc. 26 fév. 1917) (1).

Reserve légale. — Aux termes de l'art. 36 de la loi du

(1) MM. Maguero, Houpin et Viellard craignaient le contraire.

24 juillet 1867, il est fait annuellement sur les bénéfices nets des sociétés anonymes un prélèvement d'un $\frac{1}{20}$ à affecter à la formation d'un fonds de réserve, le prélèvement cesse d'être obligatoire quand la réserve atteint $\frac{1}{10}$ du capital social.

Aussi la circulaire du 8 déc. 1916 a-t-elle décidé qu'à partir de ce moment, les sommes affectées à la réserve légale seraient réintégrées dans les bénéfices.

M. Besson critique cette décision, en arguant que la loi de 1867 autorise un fonds de réserve supérieur au dixième du capital. Mais, à n'en pas douter, c'eût été là une fissure par où une partie de la matière imposable aurait fui.

Seules les sociétés anonymes sont astreintes à la réserve légale (1). Le particulier et autres sociétés prennent souvent une mesure de précaution analogue. La Commission supérieure réintègre dans les bénéfices ces sommes, affectées à une réserve non légale (nos 3 et 179).

En principe, d'après l'Administration, les réserves représentent une partie des bénéfices nets, et sont imposables (rep. 1336 J. O. 23 fév. 17), à moins qu'elles ne correspondent à une dépréciation actuelle.

Autres réserves. — Quid des réserves statutaires ?

La Commission supérieure fait des distinctions suivant les espèces, les accepte quand elles existaient déjà avant la guerre et ne sont pas disproportionnées (n° 53) et les repousse dans les autres cas (nos 54, 223, 229). Cette souplesse de la jurisprudence me paraît digne d'éloges,

(1) Certains auteurs se sont refusés contre toute logique à accepter ce principe (Lerouturier et Bonnefoy).

puisqu'elle se modèle sur les circonstances de fait. Sans doute est-il beau de déduire des solutions particulières d'un principe général. Mais en ces matières de comptabilité et de bilan, les espèces varient d'une façon si énorme, qu'appliquer rigidement un principe même logique, c'est juger peut-être suivant le droit mais souvent contre l'équité.

M. Besson espère que le libéralisme de la jurisprudence, en ce qui concerne les réserves statutaires, s'étendra aux réserves facultatives, qui se font sans excès, et par une tradition antérieure à la guerre. Sous ces conditions ce désir paraît légitime, car il n'y a pas lieu de décourager les patentés de constituer des fonds de prudence, surtout en période de guerre, où l'avenir est toujours douteux.

La question a été tranchée cependant dans un sens défavorable au contribuable par la décision n° 31, (12 fév. 1917).

Y a-t-il lieu d'admettre la réserve destinée à parer à la moins-value des titres en portefeuille? Cette question intéressante n'est pas encore venue devant la Commission supérieure. D'après l'ensemble de sa jurisprudence, elle repoussera sans doute cette prétention. On pourrait admettre cette réserve à condition qu'elle soit révisée au cours de la dernière période d'imposition, selon les cours qu'auront alors les valeurs en question.

Dans un autre ordre d'idées, le Ministre, sous réserve de cette même revision, a bien accepté de déduire du bénéfice net, la réserve destinée à parer aux risques de mer et de guerre qu'un armateur avait faite, en se constituant son propre assureur (rep. n° 1.523 - J. O., 20 juillet 1917).

De nombreuses questions d'espèces ont été tranchées par la Commission supérieure sur cette question des réserves.

L'article 3 de la loi du 1^{er} juillet prévoit une autre série de déduction, relative aux amortissements.

1° A l'amortissement habituel des bâtiments et du matériel de l'entreprise ;

2° Aux amortissements supplémentaires, justifiés par les appréciations exceptionnelles du matériel, résultant d'une prolongation de journée de travail ou afférentes à des installations ou dépenses effectuées en vue de fournitures ;

3° A l'intérêt de 6 0/0 porté à 8 0/0 des capitaux employés dans les entreprises situées en pays envahi ou sinistré et à l'amortissement habituel de ces entreprises.

II. — Amortissement du bâtiment et du matériel.

Il convient de réduire à leur juste valeur dans les inventaires annuels, les divers éléments de l'actif social, sujets à usure ou dépréciation. L'amortissement, dans ce cas, est la contre-partie de la moins-value subie chaque année par les éléments actifs de l'entreprise.

Il y a deux façons d'amortir.

On amortit chaque année un tant pour cent de la valeur de chaque élément actif de l'entreprise, qui s'use ou se déprécie. De sorte qu'en dix ou vingt ans, l'amortissement représente la valeur totale de l'élément, machines, immeuble, par exemple, usé ou déprécié.

On amortit au prorata des bénéfices réalisés. Dans les années d'opulence on consacre une forte somme aux amortissements. Dans les années de vaches maigres, on fait des économies sur les amortissements comme sur le reste.

Cette seconde méthode est plus commode et plus fréquemment employée.

Seulement dans les années de guerre, années plantureuses, il était à craindre que les contribuables ne consacraient des sommes exagérées aux amortissements. Encore un moyen d'amaigrir le bénéfice net, aux yeux des commissions. En tout cas, source certaine de conflits.

Aussi, à la fin de 1917, d'après un long recueillement le Ministre des Finances voulut faire éclairer, comme celle du principal des patentes ou du bénéfice des exploitants de mines, cette question des amortissements par la Chambre des députés, en lui faisant voter le texte suivant :

« Les sommes réservées aux amortissements sont les sommes correspondant réellement à la diminution de valeur ou à l'usure qui s'est produite durant la période sur laquelle porte le calcul de l'impôt. »

Mais le Sénat suivit les conseils de M. Tournon et se refusa à voter ce texte.

M. Maguero reproche dans sa Revue (n° 7, 2^e année), à cette disposition, d'entraîner une injustice. Car si on admet que les amortissements correspondent à une dépréciation réelle, il faudrait reviser les amortissements du temps de paix, qui souvent tenaient compte de dépréciation éventuelle. Sinon, c'est fausser la comparaison entre le bénéfice normal et le bénéfice réel.

En fait, la Commission supérieure a adopté une jurisprudence mixte digne d'éloges, qui tient compte des circonstances de fait, et surtout des habitudes antérieures à la guerre; de chaque entreprise (27 av. 1917, n° 40, 7 sept. 1917, n° 91). Quant aux taux de l'amortissement, elle les proportionne au genre et à l'importance de l'entreprise (12 mai 1917, n° 87, 8 sept. 1917, n° 192, etc.).

Elle tient compte par exemple, dans l'amortissement d'un bateau à vapeur, à la fois des amortissements déjà pratiqués, et de l'augmentation de la valeur des navires depuis le 1^{er} août 1914 (9 fév. 1918, n° 364).

M. Viellard qui, comme expert comptable, étudie particulièrement cette question des amortissements, espérait que la Commission supérieure aurait cet esprit de libéralisme, de justice et d'équité, qu'avait promis le Ministre (1), notamment dans le cas où des entreprises, marchant mal avant la guerre, n'auraient pas fait, pendant cette période, d'amortissements. Il a dû être heureux de lire la décision du 19 janvier 1918, n° 247, qui accepte de déduire des amortissements, bien qu'aucune déduction de cette nature n'eut été opérée dans les bilans antérieurs, par suite de l'insuffisance des résultats. Mais il ne faudrait pas que ces amortissements dépassassent le taux habituel des amortissements dans le genre d'entreprises en question.

Il serait, par contre, exagéré de demander avec M. Leconteur, que les amortissements non effectués avant la guerre, pussent être rappelés sur les bénéfices de guerre. Au point de vue comptable, c'est sans doute d'une sage administration, mais au point de vue fiscal, ce serait fa-

(1) Sénat, 25 mai 1916, n° 242.

voriser la disparition d'une partie du bénéfice (déc. du 14 sept. 1917, n° 207 et 12 déc. 1917.)

Cette solution est approuvée par presque tous les auteurs (1).

La déduction n'est pas davantage admise pour une dépréciation future et hypothétique (10 mai 1917, n° 13, 6 juillet 1917, n° 80, 10 mars 1917, n° 15), notamment pour l'amortissement de la clientèle ou du pas de porte, à moins que le contribuable n'en eût contracté l'habitude en temps de paix (1^{er} févr. 1918, n° 253). La Commission supérieure accepte un amortissement rapide et considérable, si c'est l'habitude de l'entreprise (7 septembre 1916, n° 791).

Les mots amortissement des bâtiments et du matériel ne doivent pas s'entendre limitativement, et l'amortissement des terrains serait sans doute toléré par la Commission, si la question se posait devant elle. Il en serait de même de l'amortissement des brevets d'invention.

L'espoir que nourrissaient MM. Besson et Viellard, de voir les frais de premier établissement d'une société donner lieu à amortissement, s'est trouvé comblé par la décision du 30 novembre 1917. Quant aux taux des amortissements il serait injuste qu'il ne dépassât jamais le taux habituel du temps de paix. Le deuxième rapport de M. Péret dit « les mots (amortissement habituel) ne signifient pas du reste que le taux d'amortissement pratiqué avant les hostilités doit être nécessairement appliqué aux installations effectuées pendant la guerre, ces dernières ont été extrêmement coûteuses et il est juste que

(1) Viellard, Copper-Royer, Combat, Chalon, Houpin et Maguero.

leur amortissement soit calculé en tenant compte du prix que l'industriel a dû payer. »

III. — Amortissement des créances irrécouvrables ou moratoriées.

Les réserves créées en vue de parer aux déceptions probables que suscitent les créances irrécouvrables ou moratoriées, sont légitimes, puisque l'article 15 qui traite de la revision, cite notamment, comme y donnant lieu, les réserves en vue d'amortir les créances irrécouvrables, qui pourront alors se révéler exagérées ou insuffisantes.

Les commissions ont naturellement le plus large pouvoir d'appréciation en ce qui concerne l'importance de ces réserves, la revision viendra du reste ultérieurement réparer les erreurs qui auraient pu être commises.

La Commission supérieure a cependant créé une jurisprudence abondante, dont il résulte que :

La part du montant des créances moratoriées à imputer à un compte de réserves est portée à 100 0/0 pour les créances en pays envahis et à 65 0/0 pour les autres créances (n^o 100-102, etc.).

Cette jurisprudence donne en partie satisfaction aux auteurs (1) qui, s'inspirant de l'avis du gouvernement pendant les débats à la Chambre, demandaient que les créances moratoriées dont le recouvrement inspirait des inquiétudes légitimes fussent déduites des bénéfices, quitte à revision et à reverser aux bénéfices du dernier exercice

(1) Viellard, Houpin, Maguero, Combat.

celles d'entre elles qui auraient été recouvrées (déc. 27 avr. 1917, n° 71).

Naturellement, il faut que les intéressés fassent la preuve du caractère irrécouvrable de leurs créances (6 juillet 1917, n° 133 ; 1^{er} juin 1917, n° 153. etc...).

Autres décisions, intéressant la question des créances douteuses irrécouvrables ou moratoriées (7 juillet 1917, n° 83 ; 26 juillet 1917, n° 122, 23 novembre 1917, n° 190 ; 8 septembre 1917, n° 192 (17 nov. n° 228).

Réponse du Ministre d'accord avec la jurisprudence : n° 19.777 (J. O., 21, 1-18).

IV. — Amortissement des Stocks dépréciés.

Pendant la guerre la plupart des marchandises et matières premières ont atteint des cours anormalement élevés. Il était à prévoir qu'aussitôt la fin de guerre arrivée leur plus value artificielle tomberait brusquement. Cette prévision se trouve déjà en partie réalisée depuis la signature de l'armistice. Les industriels et commerçants devaient donc, par la constitution de réserves, parer à cette éventualité, l'Administration admettra-t-elle un amortissement spécial dans ce cas.

Le Ministre des Finances semble l'accepter.

A la question écrite du 12 juillet 1917, n° 1544, il répond que « lorsqu'un matériel a dû être acquis pendant la guerre à un prix supérieur à celui qu'il conservera à la fin de la période d'application de la contribution extraordinaire, l'Administration estime que le supplément de prix payé par l'acquéreur, est susceptible de faire l'objet d'un amortissement spécial, réparti sur un nombre d'exercices

correspondant à la durée probable de la période envisagée ».

Il n'y a pas de raison de ne pas étendre aux marchandises ou matières premières, cette règle.

La Commission supérieure l'a reconnu implicitement dans la déc. n° 164, 9 février 1918.

« Attendu que la Commission du premier degré a tenu compte d'une manière suffisante des circonstances exceptionnelles invoquées par le requérant dans son recours, *notamment de l'augmentation de la valeur des navires depuis le 1^{er} août 1914* ».

Elle s'inspire aussi des habitudes qu'avait la société avant la guerre, au sujet de la dépréciation d'un stock de marchandises (26 décembre 1917, n° 216).

Et cependant dans les décisions 103, 200, 227, elle a décidé que, seules, les pertes correspondant à la période d'imposition, peuvent donner lieu à une réserve, et a repoussé celles qui étaient constituées pour les fluctuations éventuelles du cours des marchandises, en reconnaissant qu'une déduction de ce genre pourrait être admise, le cas échéant, au cours de la dernière période d'imposition. Mais comme les revisions de la dernière période d'imposition et les détaxes correspondantes ne seront admises que jusqu'à concurrence de la fraction de la contribution restant à payer, il y a là pour les assujettis une source d'inquiétudes.

V. Réserves en vue des dommages inhérents aux marchés à livrer.

Avant la guerre des assujettis peuvent avoir fait des marchés à livrer, dont l'exécution a été suspendue par le

moratorium, mais peut être réclamée après la paix. Or, ces marchés s'inspiraient des prix d'avant guerre, et leur exécution peut être désastreuse pour le contribuable. Y a-t-il lieu d'admettre la déduction des réserves constituées à cet effet ? Les auteurs (1), estiment que c'est là une juste prétention. Mais la Commission supérieure a décidé (3 novembre 1917, n° 237) que la « réserve à constituer ayant le caractère d'une provision de garantie contre des pertes éventuelles ne pouvait donner lieu à aucune déduction sur le bénéfice net afférent à la période d'imposition ».

Cette jurisprudence paraît plus rigoureuse que ne le souhaitait le Ministre des Finances lui-même, qui, après avoir posé en règle générale (2) que les seuls amortissements acceptables étaient ceux qui correspondaient à une perte réelle, ajoutait cette exception ». Toutefois si la diminution de la valeur marchande du matériel naval acquis pendant la guerre n'est appelée qu'à se produire ultérieurement, elle apparaît dès à présent comme un fait inévitable et relativement prochain, et dans cette situation particulière, j'estime que les armateurs pourraient être admis à opérer par avance, mais à la condition de se tenir dans les limites raisonnables, un amortissement réparti sur le nombre d'exercices convenables ».

Il n'y a aucune raison, nous le repétons, dans le cas où un marché à livrer doit entraîner une perte inévitable et relativement prochaine, de ne pas admettre à son sujet la déduction que le Ministre, et la Commission sans doute

(1) Notamment Besson, Viellard, Houpin et Maguero.

(2) Lettre du sous-secrétaire d'Etat de la marine marchande, 8 nov. 1916.

impressionnés par cette lettre, concèdent à l'industrie de transport maritime.

Au contraire, quand le risque couru est absolument hypothétique, tel celui de l'entrepreneur de constructions, en raison de sa responsabilité décennale (art. 1792, Code civil) il n'y a pas lieu d'admettre de réserve.

Une question a été récemment posée (1) :

Les primes d'augmentation du capital d'une société anonyme sont-elles assimilables aux bénéfices ? La Commission supérieure doit trancher cette question prochainement. L'auteur de l'article prétend que les primes ne peuvent être considérées comme bénéfices, parce que dans un bilan, on ne porte pas les primes réalisées sur les actions au compte du produit net, c'est-à-dire au compte des résultats susceptibles d'être répartis.

Cet argument nous paraît faible, car la loi du 4^{er} juillet 1916 ne recherche pas les bénéfices distribués mais les bénéfices réels (2).

VI. — Amortissement supplémentaires.

L'article 3 prévoit outre les amortissements habituels des bâtiments et du matériel, des amortissements supplémentaires, nécessités soit par les dépréciations exceptionnelles du matériel résultant d'une prolongation de la journée de travail, soit par le fait d'installations ou de dépenses spéciales effectuées en vue de fournitures de guerre ».

(1) Temp. 8 déc 1916.

(2) Cf. la jurisprudence sur les exploitations minières soumises à la redevance proportionnelle.

Cette disposition avait été introduite au Sénat et acceptée volontiers par Raoul Péret (2^e rapport)

La circulaire du 8 décembre 1916 des Contributions Directes dit que l'amortissement peut avoir lieu en un an si au bout d'une année le matériel acheté est hors d'usage.

La Commission supérieure s'inspirant du même esprit admet les amortissements supplémentaires pour dépréciation extraordinaire du matériel du fait de la réduction imposée par le défaut de main-d'œuvre et de matières premières, des dépenses d'entretien pendant la période d'imposition (27 juillet 1917, n° 14, etc...).

Il y aura lieu d'apprécier au moment de la revision des amortissements, dans quelle mesure des installations faites, en vue de fabrications de guerre, pourront être utilisées, en temps de paix. Aussi le gouvernement fit-il voter à la Chambre une disposition d'après laquelle il serait tenu compte au moment du dernier règlement de la valeur des terrains, bâtiments, etc..., disposition qui fut repoussée par le Sénat.

Les assujettis ignorant la durée de la guerre ont pu prévoir des amortissements excessifs ou insuffisants. La révision de l'article 15, permettra de rectifier ces erreurs, au cours de la dernière période d'imposition.

VII. — Entreprises des pays envahis.

L'article 3 autorise la déduction des sommes correspondant à l'intérêt à 6, à présent 8 % (1) des capitaux employés dans les entreprises situées en pays envahis

(1) Art. 6 loi du 31 déc. 1917.

ou sinistrés, et à l'amortissement habituel de ces entreprises.

« L'administration acceptera la déclaration en ce qui concerne l'importance des capitaux engagés dans ces départements, étant bien entendu qu'elle aura toujours le droit, quand les événements le permettront, de contrôler cette déclaration (1).

Décision de la commission relative à cette question (6 juillet 1917, n° 98 — 1^{er} février 1918, n° 253). Elles n'offrent que des cas d'espèces.

L'amortissement habituel peut cependant, à notre avis, être majoré si on peut établir les conditions de non usage et de non entretien spéciales aux entreprises des pays envahis. Certains auteurs (Houpin Maguero, Copper Royer) estiment que si l'usine a été détruite, tout le capital la représentant doit pouvoir être déduit du bénéfice. Avec M. Viellard, nous pensons que c'est la loi réparant les dommages qui doit porter remède au sinistre ; ni l'esprit ni la lettre de la loi du 1^{er} juillet 1916 ne permettent de l'interpréter ainsi.

Les entreprises, situées à l'étranger ne donnent pas lieu à la déduction de 8 % du capital (rap. n° 23624 — *J. O.*, 9 - 10). Il peut être accordé un délai au contribuable qui n'a pas de nouvelles de son entreprise située en pays envahi.

L'article 3 enfin porte qu'aucune déduction ne sera opérée au profit de l'intermédiaire qui se sera contenté de rétrocéder un contrat en prélevant une remise.

(1) Intervention de M. Aimond au Sénat.

VIII. — Intérêts.

Le portefeuille en titres et valeurs d'une entreprise fait évidemment partie de l'actif social (1). Pour un particulier, seuls les capitaux réellement engagés et rémunérés font partie de l'actif de l'entreprise ainsi que leurs intérêts. Mais les intérêts des capitaux personnels en droit ne font pas partie du bénéfice de l'entreprise. En fait comment apprécier !

La question a été posée par un député. Le Ministre répond (2) « Les intérêts des Bons de la Défense Nationale achetés par un commerçant ou industriel, lorsque les fonds employés à l'achat de ces bons font partie de l'actif de l'entreprise, doivent être compris dans l'évaluation du bénéfice de l'exploitation (3) ».

Comment savoir si l'achat a été fait avec des fonds provenant de l'actif de l'entreprise ? Le contribuable soumettra toujours les avoir achetés avec des fonds personnels.

La question n'a pas une valeur uniquement théorique. Il se peut que l'examen des livres d'un certain commerçant permette de constater qu'en 1916 les fonds employés en achat de bons du Trésor étaient inscrits dans la comptabilité. On les fait donc entrer dans le bénéfice net.

L'année suivante, les achats de valeurs ont naturellement disparu des livres. La commission est désarmée.

Les intérêts des apports des associés font partie du

(1) Déc. n° 43. *J. O.* 3 mars 1917, n° 14.570.

(2) *J. O.* 5 avril 1917, n° 17.060 ; *J. O.* 13 nov. 1917, n° 18.535.

(3) M. Nellard critique violemment cette décision, car le ministre avait solennellement déclaré que ces bons seraient exempts de tous impôts.

bénéfice net (1). En cas de liquidation de l'entreprise, s'il y a un boni est-il considéré comme un bénéfice ? Le Ministre a répondu affirmativement. (rep. 23.339. — J. O., 5 8-48, 1848. — J. O., 28 7-47.

Font partie du bénéfice, les sommes affectées aux œuvres de bienfaisance (circul. 8 Déc. 1916. — Déc. 23 Mars 1917).

C'est une solution très rigoureuse, inattaquable en droit car la Chambre avait clairement manifesté son intention, en refusant de voter un amendement de M. Gilbert Laurent tendant à excepter du bénéfice imposable les sommes souvent considérables données aux œuvres de guerre. En équité, on peut regretter qu'elle ne l'ait pas voté, car les rares patrons qui s'étaient fait scrupule d'empocher des bénéfices exagérés et les avaient en partie distribués aux œuvres de guerre, se trouvèrent ainsi doublement frappés, et constatèrent une fois de plus que la vertu n'est pas toujours récompensée.

CHAPITRE VII

DECLARATIONS

- I. — *Caractère obligatoire de la Déclaration.*
- II. — *Eléments de la Déclaration.*

I. — Caractère obligatoire de la Déclaration.

Les articles 4 à 6 règlent la déclaration à fournir sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires par les intéressés.

Cette déclaration est obligatoire comme l'exposé des motifs l'avait demandé. Le rapport de M. Raoul Péret la rendait facultative. Celui de la Commission des finances du Sénat, proposé par M. Aimond, la maintenait facultative tout au moins pour les bénéfices supplémentaires. Ceux-ci s'exposaient alors à se voir taxés à raison de 50 fois le principal de la patente, si la déclaration à leur sujet n'avait pas été faite.

Il fallut un vigoureux discours de M. Perchot, au Sénat, et toute l'insistance du Ministre pour que le Gouvernement triomphât sur cette question. Ou bien la menace de 50 fois le principal était vaine, et les assujettis auraient avantage à se laisser taxer. Ou cette taxation était tellement exagérée, que c'était rendre la déclaration obliga-

toire indirectement, et alors mieux valait être franc et lui reconnaître ce caractère ouvertement. D'autre part, faire entrer peu à peu dans les mœurs l'habitude de la déclaration, accoutumer à cet épouvantail, c'est faire œuvre utilement d'éducation fiscale.

La sanction de l'obligation est la taxation d'office, majorée de 10 %. Comme, une fois taxée d'office, c'est à l'assujetti qu'il incombe de faire la preuve, l'ensemble de ces dispositions suffit à provoquer le plus souvent la déclaration.

La déclaration n'est obligatoire que si l'assujetti a à déclarer des bénéfices exceptionnels ou supplémentaires. S'il n'en a pas fait il est libre ou de faire une déclaration négative ou de se tenir coi.

Un contribuable peut faire faire sa déclaration par un mandataire. Une Société est représentée par ses mandataires normaux. Le gérant d'une société en commandite par actions accomplit sans mandat la déclaration (déc., 11 mai 1917, n° 37).

Les héritiers souscrivent la déclaration aux lieu et place du défunt (1).

Les déclarations sont faites par des imprimés déposés à la mairie par le Directeur des Contributions directes, mais l'emploi de ces imprimés n'est pas obligatoire à condition que les éléments légaux de la déclaration figurent tous dans la déclaration.

II. — Eléments de la déclaration.

Ces éléments diffèrent suivant le genre de bénéfices. Pour

(1) Chambre. Séance du 30 juin 1916.

les bénéfices exceptionnels, il suffit d'indiquer leur montant, leur origine, la déduction de 5.000 francs et les frais généraux et charges inhérentes à l'opération, sauf pour les intermédiaires rétrocédant leur contrat, qui n'ont droit qu'à la déduction de 5.000 francs.

Pour les *bénéfices supplémentaires*, les mentions sont plus nombreuses : personne ou société assujettie, lieu de l'exploitation unique ou principal, ou du siège social, nature des impositions, situation des divers établissements. Puis :

1° Bénéfice net réalisé pendant la période d'imposition faisant l'objet de la déclaration ;

2° Bénéfice normal suivant l'un des quatre procédés étudiés ;

3° Bénéfice net supplémentaire ;

4° Déductions diverses : réserve légale, les divers amortissements, etc...

Ces renseignements doivent être fournis pour chaque établissement, si on en possède plusieurs.

Si le contribuable estime n'avoir pas fait de bénéfice exceptionnel ou supplémentaire, il peut :

Ou faire une déclaration négative qui lui évite la possibilité d'être taxé d'office. Cette déclaration peut-être contrôlée, et, reconnue inexacte, entraîne la surtaxe de moitié pour insuffisance.

Ou il peut ne faire aucune déclaration, et s'il est taxé d'office, il ne subit que la majoration de 10 %.

D'après la jurisprudence de la Commission supérieure il peut modifier sa déclaration pour revenir au bénéfice

(1) Déc. 23 mars 1917.

normal calculé d'après ses bilans antérieurs, s'il l'a évalué forfaitairement. Le contraire serait interdit (1).

La déclaration doit être envoyée au Directeur des Contributions directes du département où se trouve le principal établissement. Récépissé de la déclaration est délivré.

Ce principal établissement c'est pour une société le siège social. Pour un particulier, c'est une question de fait.

Les contribuables avaient deux mois à compter du 1^{er} septembre 1916 pour faire leur déclaration à la première période d'imposition. Pour les suivants, le délai est de trois mois à partir du 1^{er} janvier. Toute déclaration tardive est majorée de 10 %. Le délai peut-être prorogé en faveur des contribuables dont les bilans ne coïncident pas avec l'année civile. Le Directeur général des Contributions directes accorde ce sursis.

Il peut-être prorogé aussi au profit des assujettis, qui, pour toute autre cause que la précédente sont empêchés de souscrire leur déclaration dans le délai légal. Ce délai supplémentaire peut aller jusqu'à la fin des trois mois qui suivront la fin des hostilités. La circulaire du 14 août 1916, cite parmi les bénéficiaires éventuels de cette mesure certains mobilisés, ou les assujettis possédant des entreprises en pays envahis. Ce sont les commissions qui, sous le contrôle de la Commission supérieure accordent ce délai, selon les circonstances.

La Commission supérieure a, par décision du 23 mai 1917 (n° 28), rejeté la demande de délai supplémentaire d'un contribuable mobilisé dans la zone des armées pour le motif que son établissement n'avait jamais cessé de

(1) Solution contre laquelle proteste M. Besson.

fonctionner d'une façon normale et d'autre part, le 12 mai 1917, elle a estimé que la mobilisation de l'exploitant et de ses principaux employés justifiait le délai demandé.

Le décret du 3 mai 1916 fixe la procédure à laquelle sont soumises les demandes de prorogation.

La taxation d'office intervient quand l'assujetti n'a pas fait de déclaration et que d'après ses renseignements venant notamment des services publics, la Commission présume l'existence des bénéfices exceptionnels ou supplémentaires.

L'intéressé peut alors se pourvoir contre cette taxation, devant la Commission supérieure. Mais il doit apporter devant elle la preuve du montant de son bénéfice (10 mars 1917, n° 11; 9 mars 1917, n° 17, etc.). De simples allégations ne suffisent pas (10 mars 17, n° 18; 25 mai 1917, n° 131).

Par exemple, un contribuable taxé d'office est fondé à demander la décharge de la taxation dont il a été l'objet, lorsqu'il justifie en appel que le bénéfice net réalisé par lui pendant la période d'imposition est inférieur à 5.000 francs (4 avril 1917, n° 50).

CHAPITRE VIII

LA COMMISSION DU PREMIER DEGRÉ

- I. — *Nature de ces Commissions.*
- II. — *Examen et contrôle des délibérations.*
- III. — *Taxation d'office.*

I. — Nature de ces Commissions.

Le contrôle des déclarations et la fixation des bases de la contribution extraordinaire sont dévolus à une Commission siégeant au chef-lieu du département.

Cette Commission possède-t-elle des pouvoirs judiciaires ou simplement administratifs? La question était restée obscure au cours des débats parlementaires. Elle a été controversée.

La Commission, bien qu'elle soit dite de premier degré, et que ses décisions soient sujettes à un véritable appel, est une simple Commission administrative de taxation, une sorte de « fonctionnaire à quatre têtes ».

La preuve résulte des discussions qui ont enfanté ces commissions.

Dans le projet du Gouvernement, les commissions comprenaient non seulement des fonctionnaires, mais des représentants du commerce et de l'industrie.

M. Raoul Péret désirait infiniment que le contrôleur des contributions directes fût chargé de l'application de cette loi, comme de celle de l'impôt sur le revenu.

Le Ministre évita aux malheureux contrôleurs l'honneur qu'ils ne recherchaient pas. Il affirma solennellement que le cadre des contrôleurs, diminué par la mobilisation, accablé déjà de besogne par la réforme de plusieurs de nos impôts, ne suffisait pas à la tâche. Mais il y avait un autre argument, le contrôleur n'avait pas assez d'autorité pour taxer ces puissants barons industriels ; de plus, leurs erreurs pourraient porter sur des sommes énormes. Mieux valait donner ces responsabilités aux chefs des services financiers du département et à des représentants du commerce et de l'industrie.

La Chambre se laissa convaincre et le Sénat aussi malgré un nouvel effort de la Commission du Sénat en faveur des contrôleurs : ces intéressants fonctionnaires purent se réjouir doublement, d'abord du crédit qu'ils avaient au Parlement, et ensuite de ce qu'il n'avait pas entraîné pour eux un surcroît de travail. Mais le Sénat obtint du Ministre que la Commission fût uniquement composée de fonctionnaires. Il craignait que la présence d'industriels et de commerçants ne fut nuisible au secret dont il convenait d'entourer l'application de la loi. Donc si la commission a été substituée au contrôleur, ce n'est pas pour une question de droit mais une question de fait, ce n'est pas pour créer un tribunal mais un fonctionnaire à quatre cerveaux.

De sorte que les membres de la commission sont quatre. Dans ce cénacle austère et compétent se trouvent réunis le Trésorier Payeur général et les Directeurs des contributions directes, indirectes et de l'enregistrement.

Peut-être eût-il été désirable qu'à titre consultatif, figura dans la commission un spécialiste de la comptabilité, un expert comptable, car pour déguster les bilans il faut un palais de professionnels.

Le président est le chef de service le plus ancien. Si les circonstances l'exigent, plusieurs commissions peuvent être constituées dans un même département. Il y en a jusqu'à neuf dans le département de la Seine.

On a reproché à ces commissions d'être à la fois juge et partie étant composées précisément des fonctionnaires qui ont pour métier d'asseoir et de recouvrer l'impôt. C'est rendre à leur zèle le meilleur hommage. Au cas où ils le pousseraient à l'excès, la Commission supérieure, où figurent des représentants du commerce et de l'industrie, est là pour le calmer.

On ne pouvait cependant faire appliquer la loi par les assujettis. C'eût été leur demander trop d'héroïsme fiscal. Le pélican lui-même ne s'ouvrait le flanc que pour ses petits.

II. — Examen et contrôle des Déclarations.

La Commission du premier degré examine les déclarations. Elle peut :

1° Entendre les intéressés et se faire communiquer par eux les justifications nécessaires pour dégager les bases de l'imposition ;

2° Se faire communiquer les documents détenus par les administrations publiques ;

3° Faire procéder par l'un ou l'autre des services financiers à des vérifications sur place, en présence des intéressés ou ceux-ci dûment appelés.

Ces pouvoirs sont très grands et ont effrayé au Sénat certains membres de l'Assemblée. M. Ribot les rassura en faisant valoir que ces obligations n'avaient d'autre pénalité que la taxation d'office (1).

Ces commissions doivent user de leurs pouvoirs avec fermeté mais avec tact. Par exemple, il serait abusif, ainsi que l'a fait remarquer M. Tournon au Sénat, d'exiger des copies de la comptabilité, si l'assujetti offre de soumettre sa comptabilité elle-même à la Commission.

Pour la vérification sur place, on ne contraindra pas par la force le contribuable à s'y soumettre. Son refus n'entraîne que la taxation d'office. N'importe quel agent de l'administration des finances désigné par la commission peut faire ces vérifications (2).

Si la commission refuse la base d'imposition déclarée, elle en avertit l'intéressé par lettre recommandée, lui indiquant sur quels points porte le désaccord et l'invitant à présenter ses observations dans le délai d'un mois (3) et, par exemple, à telle séance.

Le contribuable peut, alors, ou se présenter devant la commission, ou, avant l'expiration du délai, soumettre des observations écrites.

Les commissions fixent le bénéfice imposable d'après l'ensemble des documents et renseignements recueillis. Elles disposent d'un large pouvoir d'appréciation. Mais les décisions doivent être motivées (17 nov. n° 239 —

(1) 26 mai 1916.

(2) Rép. du ministre. *J. O.* 9 mars 1918, n° 20.605 ; *J. O.* 27 mai 1917, n° 15.512.

(3) Faute de quoi la taxation d'office est annulée. Déc. 27 avril 1917, n° 43 ; 18 juin 1917, n° 123 ; 20 oct. 1917.

26 janv. 18 n° 251) au moins sommairement (27 avr. 17, n° 36). — Notification en est donnée au contribuable.

III — Taxation d'office (art. 9 et 10).

Le contribuable mis en demeure de produire dans le délai d'un mois sa déclaration se voit taxé d'office s'il reste coi.

Il peut, s'il estime que la présomption de la commission est fausse, faire une déclaration négative.

La commission peut asseoir sa conviction sur l'examen des marchés de bilans publiés, du contrôle exercé par l'enregistrement sur les sociétés par actions et pour les autres sociétés de toutes les données possibles, chiffre d'affaires, quantité de marchandises fabriquées, etc...

Elle ne peut évaluer le bénéfice normal à moins de 5.000 francs, 30 fois le principal de la patente, ou 8 0/0 du capital, et entre ces trois forfaits, elle doit choisir le plus avantageux pour l'intéressé. Mais elle doit s'en rapporter de préférence au bénéfice calculé par les trois bilans antérieurs à la guerre, si elle en a les moyens (déc. 11 mai 1917).

La charge de la preuve incombe au contribuable taxé d'office, s'il fait appel devant la Commission supérieure (déc. 10 mai 17).

CHAPITRE IX

LA COMMISSION SUPÉRIEURE

Prévue par l'article 2, elle est organisée par le décret du 12 juillet 1916. Une seule Commission supérieure, siégeant au Ministère des Finances juge les appels de toutes les commissions du premier degré. Elle comprend huit hauts fonctionnaires, et six représentants du commerce et de l'industrie (1). Elle est présidée par un président de section du Conseil d'État,

Elle peut se diviser en deux sections, présidées chacune par le président de la Commission supérieure pour assurer l'unité de la jurisprudence.

Le délai de pourvoi est d'un mois à partir de la notification de la décision de la commission du premier degré (2) aussi bien pour le contribuable que pour le Directeur des Contributions Directes, représentant des intérêts du Trésor. Un pourvoi n'est recevable que lorsque la décision a été prise (11 mai 1917, n° 51).

Si c'est le Directeur des Contributions Directes qui fait appel de la décision, le contribuable est avisé qu'il peut prendre connaissance du dossier de l'affaire, au secrétariat de la commission, pendant dix jours, il a ensuite

(1) Voir pour le détail de la composition le décret du 12 juillet 1916.

(2) Voir pour la forme du pourvoi l'art. 4 du décret du 12 juillet 1916.

15 jours pour produire ses observations devant la Commission supérieure.

Aucun de ces délais n'est suffisant. On aurait voulu entraver la défense qu'on ne s'y serait pas pris autrement, MM. Maguero et Houpin estiment qu'ils devraient être triplés.

Autre critique : quand l'appel provenait non de l'administration mais du contribuable celui-ci ne pouvait avoir communication du dossier (déc. 23 mars 1917, n° 30, 23 fév. 1918, n° 219). Le Ministre répondait, de son côté, que la décision motivée comportait des éléments suffisants de discussion ; si elle était par trop sommaire, c'est que le contribuable n'avait pas soumis ses documents ; il n'avait à s'en prendre qu'à lui-même (1). Il n'en résultait pas moins qu'une partie du dossier restait ignorée de l'assujetti ; c'était le rapport que la commission opposait au pourvoi motivé du contribuable. La commission connaissait ainsi tous les arguments de l'assujetti, et le contribuable non seulement ignorait une partie de ceux de la commission, mais ne pouvait même pas protester contre des erreurs matérielles.

La question portée devant le Conseil d'Etat vient d'être jugée par lui dans le sens de l'équité. Tous les documents doivent être communiqués dorénavant à l'assujetti.

La Commission supérieure statue sur mémoires. Pas d'observations orales devant elle (déc. 9 mars 1917, n° 17 et 27, etc.). Elle peut charger la commission du premier degré de tout supplément d'instruction utile.

La charge de la preuve appartient au contribuable,

(1) N° 1.600. *J. O.* 26 oct. 1917 et n° 17.438 *J. O.* 27 sept. 1917.

non seulement quand le contribuable a été taxé d'office mais aussi quand sa déclaration a été majorée par la commission, sans que celle-ci lui ait appliqué la surtaxe de moitié; infligée aux déclarations volontairement insuffisantes. C'est à la commission de justifier cette pénalité de 50 0/0, si elle a été appliquée.

La Commission supérieure peut, soit renvoyer une décision réformée devant la commission du premier degré, soit statuer sur le fond. Mais si elle rejette le pourvoi de l'assujetti, peut-elle, quand même, évoquer le fond et modifier la décision de la commission en l'aggravant? Ce droit elle le prend (déc. du 27 avr. 1917), mais des auteurs le lui dénie (1).

Les décisions de la Commission supérieure sont en dernier ressort; elles ne peuvent être attaquées que pour excès de pouvoir ou violation de la loi, devant le Conseil d'Etat.

L'excès de pouvoir comprend l'incompétence et la violation des formes. La violation de la loi s'entend de la violation de toute prescription légalement obligatoire pour l'administration. Le délai est de deux mois.

La Commission supérieure est manifestement insuffisante pour juger le flot d'affaires qui lui est soumis. Cette lenteur dans l'examen des pourvois est un des gros inconvénients de la loi et on aurait pu l'éviter en créant plusieurs commissions supérieures. Le Ministre répondait en octobre 1918 (2) :

« A la date du 10 septembre, il y a devant la Commission supérieure 6.896 recours, 1995 ont été examinés,

(1) Notamment M. Besson.

(2) N° 23.827. *J. O.* 9 oct. 1918.

1.692 ont fait l'objet d'une décision définitive et 303 d'un supplément d'instruction. »

On voit que malgré son zèle, la Commission supérieure est écrasée sous le poids des dossiers qui s'accumulent.

Les députés ont protesté aussi contre la lenteur de la publication des décisions. En déplorant ces retards, le Ministre a répondu qu'ils étaient inévitables, et qu'en raison du secret nécessaire, cette publication ne pouvait être confiée qu'à la Direction générale des Contributions directes (1).

(1) N° 22.245. *J. O.* 12 juin 1918.

CHAPITRE X

TARIF ET PAIEMENT DE L'IMPOT

I. — *Les tarifs successifs de l'impôt.*

II. — *Pénalités.*

I — Les tarifs successifs de l'impôt.

Au cours des débats la méthode de calcul de l'impôt a souvent varié. Le Sénat abandonnant l'idée du double tarif de la Chambre, porte l'impôt à 50 0/0 des bénéfices. Le taux n'avait cessé de progresser au cours de la discussion. D'après le projet du gouvernement, une société au capital de 2 millions, faisant un bénéfice normal de 200.000 francs et qui aurait vu ce bénéfice doubler pendant la guerre aurait payé un impôt de 32.000 francs. A la suite du projet voté par la Chambre, cet impôt était porté à 41.500 francs. Ce qui fait dire à un auteur, que si le Sénat a apporté quelques modifications libérales au texte, il les a fait payer cher, Le taux s'appliqua donc à la première période d'imposition. Mais l'appétit vient en mangeant. Cinq mois après, par l'article 8 de la loi du 30 décembre 1916, le taux est porté à 60 0/0 pour « la

fraction des bénéfices imposables supérieurs à 500.000 fr. réalisés à partir du 1^{er} janvier 1916. »

La seconde période d'imposition fut soumise à ce taux (1916). L'article 4 de la loi du 31 décembre 1917, a imposé un taux nettement progressif de :

50 0/0 sur la fraction des bénéfices imposables inférieure à 100.000 francs.

60 0/0 sur la fraction comprise entre 100.000 francs et 250.000 francs,

70 0/0 sur la fraction comprise entre 250.000 francs et 500.000 francs.

80 0/0 sur la fraction supérieure à 500.000 francs.

Ce taux s'applique à partir du 1^{er} janvier 1917, sauf dans les suivants :

1^o Entreprises créées depuis le 1^{er} janvier 1916. Pendant leurs deux premiers exercices, elles resteront soumises au tarif réglé par les lois du 1^{er} juillet et 30 décembre 1916, à condition qu'elles en fassent la demande à la Commission ;

2^o « Il en sera de même pour les contribuables habituellement domiciliés en pays envahis, n'ayant pas exploité une entreprise quelconque avant le 1^{er} janvier 1916 ;

3^o Même exception pour les « entreprises qui se transforment en sociétés en participation ouvrière, conformément au titre VI de la loi du 24 juillet 1867, complétée par la loi du 26 avril 1917, pourvu que le nombre de leurs actions de travail soit égal au moins au quart du nombre de leurs actions en capital ». Ces trois exceptions se justifient parfaitement par l'intérêt que méritent leurs bénéficiaires.

L'impôt ne se calcule pas de la même façon pour les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires.

Pour les premiers, l'impôt se calcule sur tout le bénéfice exceptionnel, déduction faite de 5.000 francs.

Pour les seconds, l'impôt est calculé, en appliquant le taux de 50 0/0 (1), à la portion du bénéfice supplémentaire excédant 5.000 francs.

Il résultait de cet abattement de 5.000 francs, une légère progressivité de l'impôt.

« Ainsi un patenté ayant réalisé un bénéfice normal de 20.000 francs et un bénéfice de guerre de 30.000 francs, soit un bénéfice supplémentaire de 10.000 francs, aura à payer 2 500 francs soit 25 0/0. Si le bénéfice normal et celui du temps de guerre sont respectivement de 80.000 fr. et 140.000 francs, donnant un bénéfice supplémentaire de 60.000 francs, la contribution extraordinaire sera fixée à 27.500 francs qui correspond à un taux de 45,83 0/0. Pour un bénéfice supplémentaire de 5 millions, elle atteindrait 49,95 0/0 (2).

La déduction de 5.000 francs est-elle fixe, ou proportionnelle au nombre de mois de la période imposable ?

Pour la période de dix-sept mois, d'août 1914 à décembre 1915, doit-elle être portée à 7.083 francs ?

L'Administration (3), le Ministre (4), la Commission supérieure (5), répondent négativement. Cette déduction est fixée invariablement à 5.000 francs, pour chaque période d'imposition, quelle qu'en soit la durée.

Les auteurs sont partagés, M. Besson approuve cette solution, MM. Maguero et Houpin la combattent.

(1) Maintenant 50 à 80 0/0.

(2) 2^e rapport de M. Raoul Péret.

(3) Circulaire du 8 décembre 1916.

(4) Réponse n° 13.263. *J. O.* 22 décembre 1916.

(5) 26 février 1917, n° 148, etc...

En tout cas, défavorable aux contribuables pour la première période d'imposition, elle leur sera favorable dans la dernière qui sera inférieure à une année, à moins qu'une disposition législative nouvelle ne permette de souder la dernière période d'imposition, forcément inférieure à une année, à l'avant dernière période. C'est ce qu'a proposé M. Labroue, et la réponse du Ministre a prouvé que ce projet était examiné.

II. — Pénalités.

La loi du 1^{er} juillet 1916 établit des pénalités en cas de déclaration insuffisante ou tardive et en cas de manœuvres frauduleuses (art. 13, 14, 20).

Déclarations insuffisantes. — La partie du bénéfice non déclaré sera majorée de moitié, à condition qu'elle soit de 10 0/0 au moins supérieure au bénéfice total, et que l'Administration fasse la preuve de l'insuffisance; une dernière condition a été insérée au Sénat sur l'insistance de M. Touron. La pénalité n'est pas applicable quand l'erreur aura été commise de bonne foi. Cette exception se justifie par l'obscurité de la loi dans certaines de ses parties, et les interprétations erronées inévitables auxquelles elle a donné lieu, surtout dans l'esprit des contribuables peu familiarisés avec les textes juridiques.

La Commission supérieure admet la bonne foi quand le déclarant a fourni à la Commission tous ses documents, et présume la mauvaise foi dans le cas contraire (1), ou

(1) 22 sept. 1917, n^o 142; 20 juillet 1917, n^o 146.

lorsque l'écart existant entre le chiffre déclaré et le chiffre fixé par la Commission est trop considérable (1).

Il résulte des travaux préparatoires que le « bénéfice total » visé par l'article qui parle des 10 0/0 du bénéfice total, doit s'entendre non du bénéfice imposable, mais du bénéfice brut. La Commission du Sénat a en effet repoussé cette première interprétation, admise par M. Raoul Péret.

Si le contribuable a fait une déclaration négative, et que la Commission ait prouvé qu'il a fait des bénéfices, c'est sur l'ensemble de l'imposition fixée par elle que se calcule la surtaxe de 50 0/0.

On a donc tout intérêt à se tenir coi, car la seule sanction alors, est la taxation d'office et la majoration de 100 0/0 pour retard (2). Seulement l'excuse de bonne foi n'est pas admise pour l'application de cette pénalité (déc. 14 av. 1917).

La pénalité de 10 0/0 est elle applicable au contribuable qui n'a pu faire de déclaration pour un cas de force majeure par exemple étant mobilisé. Oui, s'il ne s'est pas mis en instance pour la concession, d'un délai supplémentaire (décision du 23 mars 1917) et bien qu'en cas d'impôt sur le revenu, le délai dans cette hypothèse soit de plein droit (3).

Les deux majorations de 50 0/0 pour insuffisance et de 100 0/0 pour retard se peuvent cumuler (4) (déc. 8 juin 1917)

(1) 10 mars 1917, n° 12 ; 23 mars 1917, n° 30, etc...

(2) 15 juin 1917, n° 89.

(3) MM. Copper-Royer, Maguero et Houpin estiment que cette tolérance doit être étendue à la contribution du 1^{er} juillet 1916. M. Besson est d'avis contraire.

(4) M. Besson critique cette solution en faisant valoir que, notamment, en cas de succession, seule la pénalité la plus forte est appliquée, de même Maguero et Houpin.

Les héritiers du contribuable doivent souscrire la déclaration qui aurait dû être faite par le défunt. Mais ils ne peuvent supporter les pénalités que celui ci avaient encourues.

Les manœuvres frauduleuses employées pour dissimuler une partie des bénéfices seront punies d'un emprisonnement de trois à deux ans et d'une amende de 500 à 10.000 francs ou de l'une de ces deux peines seulement.

C'est la première fois qu'une pénalité fiscale est accompagnée de poursuites correctionnelles. A la demande de la Commission de législation fiscale, on introduisait à la Chambre ces pénalités rigoureuses.

Les allégations mensongères, quand elles ne s'appuient pas sur un autre acte, machination, mise en scène, ne constituent pas des manœuvres frauduleuses. Ce fut l'avis du tribunal de Rouen qui jugeant un contribuable ayant appuyé sa fausse déclaration sur un bilan rectifié, estima que de « simples inexactitudes et insuffisances même intentionnelles, insérées par les assujetés dans leur déclaration n'ayant que le caractère d'allégations ou de mensonges écrits tombent seulement sous le coup de la sanction fiscale édictée par l'article 13 (50 0/0 de majoration).

Cette jurisprudence restreint beaucoup la notion de manœuvres frauduleuses, dans ce cas un paiement fictif à un tiers porté aux frais généraux ne serait une manœuvre frauduleuse que si on appuyait cette allégation mensongère sur un reçu de complaisance signé par le tiers.

L'article 21 porte que les dispositions de l'article 1167 du Code civil sont applicables aux actes faits par le contribuable en fraude des droits de l'Etat depuis le 13 janvier 1916.

L'article 1167 accorde aux créanciers une action personnelle pour attaquer et faire annuler les actes faits par leur débiteur en fraude de leurs droits.

Ajoutons que le décret du 16 décembre 1918 (J. O., 25 déc. 1918) confirme le droit de payer la contribution en titres de rentes 4 0/0 1918, 4 0/0 1917 et 5 0/0 1915-1916.

CHAPITRE XI

ETABLISSEMENT DES RÔLES ET RECOUVREMENT IMPOSITION SUPPLEMENTAIRE

- I. — *Etablissement des rôles et recouvrement.*
- II. — *Déficit d'un exercice ou extension des entreprises.*
- III. — *Omission et Revision.*

I. — Etablissement des rôles et recouvrement,

Les rôles de la contribution extraordinaire sont établis et le recouvrement en est poursuivi comme en matière de contributions directes (art. 16).

Donc, une fois la décision de la commission prise, le Directeur des contributions directes établissait la matrice du rôle.

La circulaire du 22 août 1916 décidait qu'il était sursis à l'établissement de la cotisation jusqu'à l'expiration du délai pendant lequel il peut être fait appel de la décision, et si la décision de la commission a fait l'objet d'un pourvoi « jusqu'à ce que la Commission supérieure ait statué. »

On a vu combien était lent le cours de la procédure à la Commission supérieure. C'était donc ajourner indéfiniment le recouvrement de l'impôt et ajouter aux déceptions qu'en donnait le rendement.

Aussi l'article 7 de la loi du 31 décembre 1917, a-t-il dérogé à la règle de l'effet suspensif de l'appel en cette matière.

« A partir de la promulgation de la présente loi, les rôles de la contribution extraordinaire instituée par la loi du 1^{er} juillet 1916 seront établis d'après les bases de cotisation fixées par les commissions du premier degré et mis immédiatement en recouvrement. Les contribuables conserveront néanmoins le droit de se pourvoir dans les conditions, formes et délais prévus par la loi susvisée du 1^{er} juillet 1916. Les bases de cotisation ainsi contestées n'auront un caractère définitif qu'après que la Commission supérieure aura statué et seront rectifiées, selon le cas, conformément aux décisions intervenues, soit par voie de dégrèvement, soit par voie d'imposition supplémentaire.

Donc les contribuables vont payer l'impôt, comme si l'appel n'avait pas eu lieu.

De quelle façon ?

La cotisation est exigible pour les bénéfices exceptionnels :

1° Par quart, de deux mois en deux mois, à partir du premier jour du mois qui suivra la publication du rôle, pour l'impôt afférent à la période du 1^{er} août 1914, au 31 décembre 1915.

2° Et de trois mois en trois mois pour les exercices 1916 et suivants :

Pour les bénéfices supplémentaires, les deux premiers quarts sont perçus suivant ces règles, mais les deux derniers ne deviendront exigibles que six mois après l'expiration de la dernière période d'imposition.

C'est la transaction qui est intervenue au cours des dé-

bats entre deux tendances contraires ; les uns (1) étaient partisans de remettre à la fin des hostilités le calcul de l'impôt et de ne prendre, en attendant que des mesures de précaution à l'égard de la moitié des bénéfices qui seraient mis obligatoirement en réserve, par exemple. Ils faisaient valoir que jusqu'à la fin de la guerre, il serait impossible d'avoir une certitude sur les bénéfices, notamment à cause des amortissements qui étaient fonction d'une inconnue ; la durée de la guerre, et à cause des créances douteuses et moratoriées. Ces arguments étaient très forts. Mais les autres répandaient que les nécessités du Trésor primaient toute considération et qu'il convenait de percevoir l'impôt sur-le-champ.

II. — Déficit d'un exercice.

L'ajournement du paiement de la moitié de la contribution postérieurement à la cessation des hostilités, les mettait d'accord et permettait en outre de satisfaire à une préoccupation de justice qui s'était manifestée au cours des débats ; établir une certaine compensation entre les bonnes années de guerre, et les mauvaises qu'on pouvait craindre à la fin, à cause, par exemple, de la moins-value des stocks qui pouvait dépasser les prévisions. La loi établit donc que tout contribuable pouvant justifier par la production des bilans, que l'un de ses exercices s'est soldé par un déficit, aura droit à une détaxe correspondante, et cette détaxe viendra en diminution de sa dette envers le Trésor.

(1) Notamment MM. Lazare Weiller, Lairolle.

Cette détaxe est déterminée en appliquant au montant de ce déficit, la moyenne des taux effectifs des contributions des différents exercices.

Par exemple (1), soit la date de cessation des hostilités le 31 mars 1918. Nous avons ainsi 4 périodes d'imposition :

1 ^{re} , 1 ^{er} août 1914 ;	31 déc. 1915,	17 mois.
2 ^e	1916	12 mois.
3 ^e	1917	12 mois.
4 ^e	1918	3 mois, soit au total, 44 mois.

Le contribuable a obtenu les résultats suivants :

1^{re} période, 105.000 francs de bénéfices.

2^e — 65.000 francs de bénéfices.

3^e — 50.000 francs de déficit.

4^e — 15.000 francs de bénéfices.

Donc :

1^{re} période : bénéfice imposable, 105.000 francs ; impôt, 50.000 francs.

fraction immédiatement payable, 25.000 francs.

fraction non immédiatement payable, 25.000 francs.

2^e période : bénéfice imposable, 65.000 francs : impôt, 30.000 francs.

fraction immédiatement payable 15.000 fr.

fraction non immédiatement payable 15.000 francs.

3^e période, déficit de 50.000 francs.

(1) L'exemple est emprunté à M. Raoul Péret.

4^e bénéfice imposable, 15 000 francs ; impôt, 5.000 fr.

fraction immédiatement payable, 2.500 francs.

fraction non payable, 2.500 francs.

Le montant total de l'impôt réservé atteint 42.000 fr.

Le total des bénéfices imposables est de 185.000 fr.

La moyenne des taux effectifs est de :

$$\frac{85.000}{185.000} = 45.90 \text{ 0/0.}$$

Par contre on constate un déficit d'exploitation de 50.000 francs. On lui applique le taux de 45.90 0/0 et on obtient ainsi une détaxe de 22 950 francs.

Le contribuable aura donc à payer :

$$42.500 - 22.950 \text{ fr.} = 19.550 \text{ fr.}$$

Si le montant de la détaxe atteignait 50.000 francs, le contribuable n'aurait rien à payer mais le fisc ne lui rembourserait rien, le montant de l'impôt réservé constituant le maximum de la détaxe.

Cet avantage léonin que se donne l'Etat, a été critiqué par l'ensemble des auteurs, qui y voient la plus choquante disposition de la loi (1).

Bénéfices employés à l'amélioration de l'entreprise. —

Les assujettis qui ont fait des bénéfices supplémentaires jouissent encore du privilège de s'acquitter de leurs cotisations en trois annuités, dont le point de départ est l'année d'émission des rôles, lorsqu'ils « justifieront avoir employé avant le 1^{er} Avril 1916, en amélioration ou extensions de leur entreprise une partie ou la totalité des bénéfices exceptionnels ou supplémentaires ».

(1) M. Besson trouve ces protestations excessives.

Cette autorisation leur sera donnée par la commission et cessera de plein droit, en cas de dissolution de la société, faillite ou liquidation judiciaire, cession ou cessation de l'entreprise. Tous les impôts deviennent immédiatement exigibles.

Ce délai a été accordé (1) en faveur des industriels de bonne foi, qui avaient immobilisé tous leurs bénéfices en extension de leur entreprise avant le vote de la loi. Cas fréquent pendant cette période d'intense mobilisation industrielle. Ce délai est sans doute insuffisant (2)

Pour l'exercice du privilège du Trésor, et pour l'application de la prescription triennale, chacune des annuités sera considérée comme une contribution distincte, afférente à l'année pendant laquelle elle est exigible (Art. 17)

Ce privilège s'exerce sur tous les meubles et aux autres effets mobiliers appartenant aux redevables en quelque lieu qu'ils se trouvent (Loi du 12 Déc. 1808)

III. — Redressement des omissions et revision des amortissements.

Toute omission relevée par l'Administration des contributions directes pourra être réparée jusqu'à expiration de l'année qui suivra celle de la cessation des hostilités (Art. 15)

Par omission, il faut entendre omission partielle aussi bien que totale (3)

(1) M. Raoul Péret.

(2) MM. Maguero et Houpin.

(3) M. Baudoin-Buguet, 6 mai 1916. Sénat.

Les bases de cette contribution supplémentaire sont fixées par les commissions du 1^{er} degré.

Le texte proposé par la commission du Sénat prévoyait une période de deux ans après l'expiration des hostilités pour ces revisions. En séance, sur l'intervention de M. Tournon le délai fut réduit à un an. Mais la dernière période d'imposition ne donnera lieu à déclaration que dans les 3 premiers mois de l'année qui suivra celle de la cessation des hostilités ; postérieurement, par conséquent au dernier délai accordé à l'administration pour relever les omissions.

Voilà une conséquence regrettable, d'autant que la dernière déclaration correspondra à la période d'imposition sinon la plus longue, du moins la plus importante, par ses opérations.

Il n'est pas douteux que cette revision perpétuelle des omissions est un souci particulièrement désagréable pour le contribuable. C'est l'épée de Damoclès qui peut toujours tomber, jamais une décision n'est définitive. On reste indéfiniment sous le coup d'une revision possible. Toutes les vieilles affaires qu'on croyait liquidées peuvent à tout moment ressusciter.

Des parlementaires se sont fait l'écho des doléances des contribuables auprès du Ministre des Finances.

Celui-ci a répondu (1).

« Il n'est pas douteux que les commissions du premier degré doivent s'abstenir lorsque les bases de la contribution extraordinaire ont été arrêtées pour une période déterminée, de faire procéder, sans motif valable, à une nouvelle vérification de la comptabilité se rapportant à

(1) N^o 20.555. *J. O.* 9 mars 1918.

cette période. Mais si elles ont des motifs de penser que la taxation a été insuffisante, ou si encore elles croient indispensables, en vue de la détermination des bases de l'impôt pour une période ultérieure d'être mises en possession de certaines données qui seraient susceptibles de fournir des documents comptables se rattachant à la période envisagée, rien ne s'oppose à ce qu'elles prescrivent un nouvel examen des documents dont il s'agit ».

Au fond libre cours est donné à l'appréciation, voire à l'arbitraire des commissions.

Revision des amortissements. — On ne se bornera pas à autoriser le redressement des omissions. On revisera les amortissements, exagérés ou insuffisants suivant la durée de la guerre et le sort des créances douteuses.

« Lorsque les sommes mises en réserve pour les amortissements de bâtiments, de matériel, d'outillage ou de créances irrécouvrables seront reconnues exagérées par la commission, l'excédent sera considéré comme bénéfice supplémentaire réalisé pendant la dernière année d'imposition. Par contre, lorsque, sur réclamation du contribuable, jointe à sa déclaration pour la dernière année d'imposition, lesdites sommes seront reconnues insuffisantes par la commission, la différence sera imputable au dernier exercice imposable.

Tous les amortissements et la déduction de 6 ou 8 0/0 des capitaux engagés en pays envahi sont soumis à cette revision.

Les bateaux font partie du matériel (1).

Comme pour le redressement des omissions le Trésor

(1) Amiral de la Jaille. Sénat, 6 juin 1916.

s'arroe le droit de prendre toute la partie exagérée des amortissements, et, en cas d'insuffisance ne rembourse que jusqu'à concurrence des sommes qui lui sont encore dues.

Dispositions diverses. — Toute personne, appelée à l'occasion de ses fonctions ou de ses attributions, à intervenir dans l'établissement, la perception ou le contentieux de l'impôt est tenue au secret professionnel (art. 18).

Toute la correspondance relative à la contribution a lieu sous plis fermés. et les contribuables ne sont autorisés à se faire délivrer des extraits des rôles qu'en ce qui concerne leurs propres cotisations.

La loi du 1^{er} juillet 1916, dans un titre II réglait sur de nouvelles bases le tarif des droits de patente, à raison des fournitures faites aux Administrations publiques et aux Etablissements publics. Elle généralisait le taux de 0,25 0/0 pour tous les fournisseurs et nous avons vu dans le débat sur le principal de patente visé par l'évaluation forfaitaire du bénéfice normal, que ce nouveau tarif augmentait considérablement les impôts des fournisseurs.

Mais cette question n'a pas de rapport direct avec l'impôt sur les bénéfices de guerre.

CHAPITRE XII

LA CONTRIBUTION SUR LES BENEFICES DE GUERRE ET LA BANQUE DE FRANCE

La Banque de France échappe au régime commun. L'article 2 de la convention du 26 octobre 1917 (1) lui impose les obligations suivantes : en remplacement de l'impôt sur les bénéfices de guerre, la banque, pour la période allant du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1917 fournira une somme forfaitaire de 200 millions.

A dater du 1^{er} janvier 1918 certains prélèvements (2) seront opérés sur les produits exceptionnels qu'elle obtient en ce moment. La somme forfaitaire de 200 millions et le montant des prélèvements effectués sur les produits exceptionnels iront à un compte spécial de la banque, dit compte de réserve et d'amortissement.

Nous n'entrerons pas dans le détail de ces prélèvements. Mais pourquoi n'avait-on pas appliqué le droit commun à la Banque de France? La question posée à M. Ribot (3) avait attiré la réponse suivante :

(1) Rapp. de M. Landry, député. *Doc. Parl.* Annexe n° 4.429.

(2) 85 0/0 du produit de l'escompte des bons du trésor français à des gouvernements étrangers.

50 0/0 des intérêts perçus sur les avances à l'Etat, etc.

(3) M. Labroue, député, réponse *J. O.* 17 novembre 1916.

« La question du partage avec l'Etat des bénéfices supplémentaires réalisés pendant la guerre par la Banque de France sera soumise au Parlement au moment du renouvellement du privilège de cette institution. »

Les Commissions saisies de la question avaient voulu se renseigner et le 22 janvier 1918 demandaient notamment au Ministre :

1° Quelles auraient été jusqu'alors les impositions de la Banque, si elle avait été soumise au régime commun?

Le Ministre répondit que, en 1915 et 1916, aucune imposition n'aurait pu être établie.

En 1917, l'imposition eut été de 72 millions.

2° La Commission demandait pourquoi on n'appliquait pas le droit commun, le Ministre répond qu'on pouvait évidemment l'appliquer, mais que les inconvénients suivants s'ensuivraient :

« Subordonnée à des appréciations très délicates et hasardeuses, la contribution n'assurerait à l'Etat qu'un produit aléatoire, certainement inférieur au prélèvement prévu dans la convention du 26 octobre.

« Le prélèvement contractuel accepté par la Banque peut plus qu'un prélèvement imposé, faciliter la circulation fiduciaire, en liquidant progressivement les postes immobilisés du bilan.

« Enfin les bénéfices exceptionnels de la Banque n'auront pas cessé à l'expiration du douzième mois qui suivra la cessation des hostilités.

« C'est pourquoi le gouvernement a cru devoir adopter un régime spécial qui s'adapte le mieux possible aux principes directeurs de la loi du 1^{er} juillet 1916. »

Après une étude approfondie les Commissions estimèrent qu'elles devaient s'incliner devant ces raisons.

Elles tinrent compte notamment des risques et des pertes subies par la banque : dommages aux succursales des pays envahis, dépréciation du portefeuille titres, effets prorogés, avances sur titres, or à l'étranger, disponibilités à l'étranger. Ce sont des risques considérables et singulièrement malaisés à estimer. Si l'on en tenait compte suivant la jurisprudence de la Commission supérieure, on ne pourrait imposer le bénéfice que pour une seule période, et encore en s'écartant notablement de cette jurisprudence.

De plus un règlement incertain de la question pourrait exercer une influence fâcheuse sur le crédit du billet de banque. Au contraire, la solution adoptée en fournissant des fonds pour alimenter le fonds spécial, affirme la volonté commune des pouvoirs publics et de la Banque de liquider le plus tôt possible la circulation monétaire anormale que la guerre a créée.

Enfin la Banque est dans une situation telle qu'il est impossible de songer à effectuer, dans les délais de la loi du 1^{er} juillet 1916 la liquidation des risques nés pour elle de la guerre.

Imagine-t-on la Banque obligée de liquider avant ce terme son portefeuille d'effets prorogés et les opérations d'avances sur titres, engagées par elle avant la guerre. Se représente-t-on les conséquences économiques, sociales, financières, qui se produiraient inévitablement si elle devait, dans un tel délai, sommer les signataires des effets prorogés de faire honneur à leur signature, les emprunteurs de rembourser leurs dettes et jeter sur le marché financier une masse de titres?

D'ailleurs il est exact que les bénéfices exceptionnels

de la Banque se doivent continuer plusieurs années après la guerre.

Toutes ces raisons avaient paru décisives aux commissions et elles acceptaient qu'à cette situation unique ne s'appliquât pas la loi du 1^{er} juillet 1916.

Le vote du Parlement a ratifié cet exception, après que le rapport de M. Milliès-Lacroix, au Sénat, eût approuvé les conclusions de celui de M. Landry.

CHAPITRE XIII

CRITIQUE DE LA LOI DU 1^{er} JUILLET 1916.

- I. *La loi et l'opinion publique.*
- II. *Critiques adressées à la loi.*
- III. *La loi doit-elle être prolongée ?*

I. — La loi et l'opinion publique.

Il y a deux façons de juger une loi, on peut examiner son mécanisme, apprécier l'instrument technique qu'elle a créé, puis se demander si elle remplit son but, si elle est juste dans son principe et son application : c'est l'apprécier pour ainsi dire du point de vue interne.

Mais on peut ensuite la situer dans l'ensemble de la législation fiscale, la comparer aux lois étrangères, chercher quelle est celle qui offre la meilleure solution du problème, examiner les autres méthodes dont on aurait pu user. C'est la considérer alors au point de vue externe.

Nous avons examiné dans son histoire et ses détails la loi sur les bénéfices de guerre. Essayons de porter sur elle un jugement d'ensemble.

Puis, dans une troisième partie, nous nous élèverons

d'avantage, l'horizon s'élargira, nous verrons alors la silhouette des machines à aspirer les bénéfices de guerre que les autres peuples ont inventées, et toutes les ébauches qu'ils ont mises en chantier, revision des marchés, réquisition des moyens de production, limitation des bénéfices.

Quelles sont les critiques qu'a suscitées la loi ?

Nous avons vu que le principe de la légalité de l'impôt sur les bénéfices de guerre n'a pas été contesté, pour ainsi dire, par l'opinion publique, même par les intéressés. En Allemagne comme en France, l'idée est admise dans tous les milieux.

Les protestations que nous avons vues s'élever au cours des débats n'avaient trait qu'à des points particuliers.

Les fournisseurs de la guerre considéraient comme une vexation et une iniquité d'être seuls frappés.

La rétroactivité de l'impôt a suscité des inquiétudes, notamment de M. Dion. Elles ne se sont pas justifiées, et nous n'avons pas vu se restreindre l'esprit d'initiative, les capitaux s'éloigner des entreprises industrielles et commerciales.

Certains, par exemple M. de Wendel, auraient souhaité que la matière imposable ne fût pas déterminée avant la fin des hostilités.

Certains journaux parlèrent de spoliation, de violation de la liberté économique. Mais ces récriminations n'émurent pas l'opinion.

Plus vive fut la protestation de l'*Economiste français* qui, protestant contre cette « confiscation » et cette taxe « extravagante » expliqua que les pauvres industriels « pour vivre en temps de paix avec leurs bénéfices modestes, doivent nécessairement avoir la perspec-

tive de bénéfices amples et suffisamment amples en temps de guerre. »

II. — Critiques adressées à la loi.

Les commentateurs de la loi lui ont en général reproché d'avoir été insuffisamment étudiée. Malgré les remarquables rapports de MM. Péret et Aimond, on est bien obligé de convenir qu'en effet certaines conséquences de la loi n'avaient pas été prévues.

La loi du 2 juin 1917 et les textes interprétatifs votés à la Chambre et repoussés au Sénat en sont la preuve.

Il est toujours fâcheux d'avoir recours à des dispositions interprétatives agissant rétroactivement. On objectera qu'on était pressé d'obtenir le vote de la loi ? En s'y prenant plus tôt, on eût disposé de plus de temps, et point n'était nécessaire de se laisser dépasser par les pays étrangers, pour étudier la question.

On a reproché à la loi d'établir un privilège à l'égard des agriculteurs « qui, exemptés peut-être à tort de l'impôt sur les bénéfices de guerre, profitent plus qu'ils ne souffrent de la hausse des prix amenée par la guerre, par ce simple motif qu'ils vendent beaucoup plus qu'ils n'achètent » (1).

« Actuellement, il n'est pas rare de voir un viticulteur recueillir un produit net de 100.000 francs sur un domaine

(1) Fernand Faure, *Revue Politique et Parlementaire* du 10 août 1916.

d'une valeur locative dix fois moindre », dit M. Maguero (1). En comparant un agriculteur et un commerçant, gagnant chacun 100.000 francs, alors que leur bénéfice normal forfaitaire est de 5.000 francs, il prouve que l'agriculteur paiera 644 fr. 90 d'impôts et le commerçant 49.992 francs. En admettant que ce cas soit extrême il est hors de doute qu'à la campagne, des comparaisons ont dû être faites souvent entre le petit épiciier qui partage son millier de francs de bénéfices supplémentaires avec le fisc et l'éleveur qui garde pour lui ses cent mille francs de bénéfices.

L'on sait que dans les régions agricoles l'enrichissement a été général. Les bas de laine se sont gonflés, les notaires voient rembourser des hypothèques, en souffrances depuis deux générations.

Est-il regrettable que l'on n'ait pas demandé aux agriculteurs de contribuer dans une certaine mesure, à l'effort imposé à d'autres catégories de contribuables, souvent moins favorisés qu'eux-mêmes? Tels ces amateurs de pêche de Terre-Neuve qui auront pu subir des pertes importantes avant la guerre, et se verront prendre 50 0/0 de leur gain (2). Mais d'autre part doit-on oublier l'effort admirable de la classe rurale. Plus que toute autre, elle a donné à la Patrie, le sang et la chair de ses fils. Nos soldats étaient des paysans, à raison de 80 0/0. Et si la terre continuait, pendant que tous les hommes se battaient, à donner ses fruits, aussi indispensables à la Défense Nationale que les obus, c'était grâce à l'effort inouï, des vieillards, des femmes, des enfants, penchés sur la glèbe,

(1) *Revue des Bénéfices de guerre*, n° 8, 2^e année.

(2) Exemple cité par M. Bonnefoy.

rassemblant toutes les forces de leurs faibles bras. A un effort surhumain a correspondu des profits anormaux ; ceux-là ont été ennoblis par la sueur sacrée des femmes et des enfants ; et pour une fois qu'un privilège fiscal se trouve justifié par des raisons aussi élevées de sentiment, il n'y a pas lieu de le regretter.

On avait critiqué l'insuffisante progressivité de l'impôt, il n'était pas juste de faire payer 50 0/0 au boulanger qui a gagné 6.000 francs et 60 0/0 au fabricant d'obus qui a gagné deux millions.

Le nouveau tarif de 50 à 80 0/0 a donné satisfaction à ce sentiment de justice.

On a reproché à l'Etat d'être un convive indélicat notamment dans le refus de rendre les trop perçues. On a rappelé l'émotion du Ministre à l'idée qu'un soupçon pouvait effleurer cet Etat honnête homme, qui, il est vrai, reprenait, par la modification du taux des patentes, une partie de leurs gains aux fournisseurs.

Il avait du reste raison, en ce faisant, mais tort en cherchant à donner de l'honnêteté de l'Etat la définition familiale et bourgeoise. L'Etat n'est jamais uniquement débiteur vis-à-vis de ses créanciers. Il reste à tout moment le créancier des contribuables et a des devoirs d'honnêteté aussi bien envers les uns qu'envers les autres, ce qui l'oblige à arbitrer, ces devoirs contradictoires. En général, dans ces débats, c'est le chœur des contribuables qui a le dessous, car il est plus nombreux, mais moins groupé.

On a notamment reproché à l'Etat d'avoir constitué des Commissions favorables à ses intérêts. Si la Commission du premier degré ne comprend que des fonctionnaires,

c'est à la demande des représentants de la grande industrie au Sénat et pour mieux assurer le secret.

Quant à la Commission supérieure, on peut estimer après l'examen de l'ensemble de sa jurisprudence, qu'elle est, en général, cette Commission d'équité que l'on avait souhaitée.

Si elle est parfois rigoureuse, elle se montre souvent aussi libérale, et n'a jamais été la servante passive de l'Administration. Evidemment il n'est pas douteux que la Commission supérieure, où dominant les hauts fonctionnaires, n'est pas un tribunal uniquement accessible aux considérations juridiques, et étranger à toutes contingences pratiques.

Elle se sent des responsabilités d'ordre fiscal, et les déceptions relatives qu'a suscitées le rendement de l'impôt, l'entraînent peut-être, dans les cas où l'hésitation est permise, à faire pencher la balance en faveur des intérêts du Trésor.

Qu'en droit pur, on la puisse blâmer, peut-être. Mais on ne peut exiger qu'elle se place du point de vue de Sirius. C'est un impôt de guerre, prélevé non sur le nécessaire des contribuables, mais sur une partie de leur superflu, à une heure où le sacrifice et la résignation sont des devoirs stricts, des vertus nationales.

Ce qu'on peut davantage lui reprocher c'est la lenteur du cours de sa justice. Elle n'en est pas responsable. Il aurait fallu prévoir plusieurs tribunaux d'appel au lieu d'un seul. Elle aura encore à fonctionner plusieurs années après la fin de la guerre, avant de pouvoir dépouiller le dernier dossier.

Rendement de l'impôt. — Un point à éclairer dans l'examen d'une loi fiscale, c'est son résultat pratique.

Quel a été le rendement de l'impôt en France ?

La lenteur des rentrées, due aux difficultés administratives et aux lenteurs d'interprétation, permet à peine de connaître le résultat de la première période d'imposition. A la date du 31 octobre 1917, le montant total des rôles émis s'élevait à 435 millions sur lesquels 157 seulement avaient été recouvrés. On avait prévu de 5 à 600 millions par période d'imposition. Notre pays était, il est vrai, le moins favorisé de tous pour le rendement de cet impôt. Aucun n'avait une mobilisation aussi intense, et sa région la plus industrielle et la plus riche, était envahie.

Au contraire, en Angleterre on percevait 3 milliards et demi pour une période, au lieu de 2 milliards 150 millions prévus par le chancelier de l'Echiquier, M. Mac Kenna. Mais les revenus anglais en temps de paix étaient évalués à 75 milliards de francs, contre 28 environ, de revenus français. Et le frêt, pendant la guerre, a accentué cette différence, les bénéfices de certaines Compagnies passant de 8.497 L. St. en 1915 à 71 392 en 1916, de 13.125 à 117.953, etc. (1).

III. — Prolongation de la Loi.

Une question se pose ; elle n'a jamais été envisagée jusqu'ici (2) mais l'armistice la met à l'ordre du jour. Il a toujours été posé en axiome que la contribution sur les

(1) M. Viellard a emprunté ces chiffres au *Fair Play* et au jour du commerce de Cardiff.

(2) Du moins à ma connaissance.

bénéfices de guerre serait temporaire. Son terme est la fin du douzième mois qui suivra la cessation des hostilités.

Mais, les bénéfices provoqués par la guerre seront-ils donc tous taris, à cette époque? On pouvait le croire en 1916 et on envisageait qu'un an après la fin des hostilités, la guerre ne donnerait plus lieu à activité industrielle. Mais avait-on imaginé telles qu'elles sont, les destructions du Nord-Est de la France?

On avait tendance à ce moment de la guerre, à croire durable l'immobilité du front. Même les villes comme Reims n'avaient que peu souffert, dans leur ensemble (1).

Après les batailles de 1918, de Compiègne à Valenciennes, de Château-Thierry à Mézières, la destruction est totale. Voies de communications, habitations, tout est à refaire. Le Ministère de l'Armement se transforme en Ministère de reconstitution industrielle. Les usines qui travaillaient pour la guerre se consacrent avec la même activité aux productions de paix. Des marchés vont être passés pour la réfection de cinq ou six départements. Dès milliards vont être encore dépensés, à l'occasion de la guerre. Est-ce le moment, d'ici quinze mois peut-être, de laisser disparaître la taxe, quand les raisons qui l'avaient motivée subsisteront en partie?

Le Gouvernement semble avoir reconnu d'avance le bien fondé de ce raisonnement, en faisant valoir qu'un régime exceptionnel était nécessaire à la Banque, parce

(1) J'ai été à Reims et août 1917. Il y avait encore 10.000 civils environ et la moitié de la ville était debout. En octobre 1918, il n'y avait plus une maison intacte, presque toutes sont effondrées. Il faudra déblayer pendant des mois avant de reconstruire.

qu'elle continuerait à faire des bénéfices exceptionnels plus d'un an après la cessation des hostilités.

Cette question doit donc se poser prochainement devant l'opinion parlementaire.

D'autre part, y a-t-il lieu de supprimer une taxe qui a fait ses preuves, qui a apporté des ressources à l'Etat, au moment où les charges fiscales restent énormes. Tant qu'il y aura des charges causées directement par la guerre, telles que les pensions, réparation des dommages, n'y a-t-il pas lieu de conserver les impôts sur les bénéfices causés par les conséquences de la guerre ; les uns sont la contre partie naturelle des autres ?

On peut objecter que notre effort économique de demain, si nécessaire, serait paraysé par ces prélèvements de l'Etat. Cependant la poule aux œufs d'or n'a pas été tuée pendant la guerre. Cesserait-elle de pondre, si l'Etat continue à partager ses œufs avec elle ?

C'est une question de mesure : les adversaires de cette idée pourront faire valoir que la prolongation de la loi serait, comme elle l'a été sans doute pendant la guerre, l'une des causes indirectes de la hausse des prix. Certains industriels pour atteindre le chiffre de bénéfices qu'ils désiraient garder, après partage avec l'Etat, ont probablement élevé leurs prétentions et contribué à la cherté de la vie. Nous le répétons : c'est une question de mesure.

Il me semble impossible en tout cas de maintenir le terme actuellement fixé à la contribution, alors qu'il est certain que l'activité industrielle, consécutive à la guerre, se prolongera pendant des années, notamment pour la reconstitution des régions envahies.

Demain toutes les classes de la Nation seront obligées

de consentir un effort fiscal énorme. Or, cet impôt frappe la classe la plus riche, et justement, et sans excès. Autrefois, les impôts de guerre se prélevaient sur tous les revenus, qu'ils se fussent engraisés ou amaigris ; dans certains pays, nous verrons que le simple fait d'avoir conservé des revenus du temps de paix, a été considéré comme un privilège, et donné lieu à taxation. En France on n'a frappé que le superflu. Non seulement on n'a pas demandé aux heureux de la guerre, de sacrifier leur argenterie et leurs bijoux sur l'autel de la Patrie, mais ils ont pu encore acheter des colliers de perles ; les bijoutiers en peuvent témoigner. A peine purent-ils choisir les perles un peu moins grosses.

Il pourrait donc bien en être de la contribution extraordinaire, au grand déplaisir de quelques-uns, comme de ces malades condamnés par les médecins, dont on escompte la mort de mois en mois, et qui s'obstinent à ne pas mourir.

La Contribution dans la législation fiscale. — Au point de vue fiscal, l'impôt de guerre s'inspire d'une notion qui tend de plus en plus à prévaloir : l'imposition des gains, des fortunes, et de la plus-value sociale du capital et du revenu. Au nom de ce principe l'Angleterre et l'Allemagne frappent les plus-values immobilières.

Ce fait social de la guerre entraînant une plus-value des bénéfices, légitime l'impôt, au nom de la même idée.

Donc cette taxe s'encadre parfaitement dans les tendances fiscales contemporaines, qui orientent l'impôt vers la personnalité, la progression et l'imposition des plus-values. Il a le mérite d'avoir développé l'éducation fiscale

du contribuable français, en l'habituant à la déclaration et à la vérification. Et, s'ajoutant à l'application de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, il aura heureusement modifié la mentalité du contribuable, qui dira bientôt de toutes ces nouveautés : « Eh quoi, ce n'était que cela ! Que je me suis donné de craintes inutiles ».

Enfin, il a été la contre partie de ce droit à la réparation des dommages que l'Etat a reconnu à toutes les victimes de la guerre, et, il a donné dans l'ordre fiscal, une preuve éclatante de solidarité nationale.

TROISIÈME PARTIE

Tout compte fait, et malgré ses défauts, cet impôt en satisfaisant un sentiment de justice, en donnant d'importantes ressources au Trésor, sans troubler l'harmonie économique ou morale du pays, a rendu des services à la Défense nationale et mérite une place honorable parmi nos impôts de guerre.

N'a-t-on pas pensé cependant à solutionner autrement cette question des bénéfices de guerre ?

Qu'ont fait les autres pays dans cet ordre d'idées ?

Voilà les points qui complèteront cette étude.

Il convient d'abord de préciser la réalité, et les causes des bénéfices de guerre, et les notions qu'on peut avoir d'eux (1).

(1) Le très remarquable rapport présenté par M. William Oualid au Comité National d'Etudes sociales et politiques, et qui, malheureusement, n'a pas été édité commercialement, a largement inspiré les deux dernières parties.

CHAPITRE XIV

DES BÉNÉFICES DE GUERRE

- I. — *Réalité des bénéfices de guerre.*
- II. — *Causes des bénéfices de guerre.*
- III. — *Des conceptions des bénéfices de guerre.*

I. — *Réalité des bénéfices de guerre.*

Nous avons cité quelques-uns des faits particulièrement scandaleux qui avaient indigné l'opinion publique et les nombreux parlementaires. Les laitonniers étaient signalés par M. Couesnon comme ayant encaissé pendant la première année de guerre 100 millions de bénéfices excessifs sur l'Etat seul. Pour les seuls obus d'acier et pendant une période d'un an, il n'évalue pas à moins de 200 millions les bénéfices réalisés

Ces faits étaient-ils isolés ?

En l'absence d'impôt sur le revenu en France, antérieurement au 31 juillet 1917, il est difficile de le savoir.

M. William Oualid a dressé le très intéressant tableau suivant en s'appuyant sur les bilans des grandes sociétés et divers documents :

	BÉNÉFICES moyens en temps de paix (1910-1912) A	BÉNÉFICES de guerre (1915-1916) B	EXCÉDENT de B sur A	Augmentation en 0/0
1. Métallurgie de l'acier. Forges et Scieries. 17 Sociétés	36.000.000	143.000.000	107.000.000	297 0/0
2. Métallurgie du cuivre. 4 Sociétés.	8.210.000	39.000.000	30.790.000	375 0/0
3. Constructions mécaniques : a) Matériel d'artillerie. 4 Sociétés. b) Outillage et obus. 5 Sociétés	5.500.000	30.115.000	24.605.000	447 0/0
4. Automobiles. 3 Sociétés	4.800.000	13.297.000	8.497.000	177 0/0
5. Moteur d'aviation. 1 Société.	2.500.000	14.283.000	11.783.000	482 0/0
6. Produits chimiques. 8 Sociétés.	18.400.000	80.900.000	62.500.000	340 0/0
7. Caoutchouc. 2 Sociétés.	7.500.000	21.700.000	14.200.000	189 0/0
44 Sociétés.	87.560.000	373.545.000	285.985.000	344 0/0

Donc, d'une année à l'autre, les bénéfices ont doublé, triplé, quadruplé, voire sextuplé.

Les actions suivent une progressions analogue. 15 sociétés métallurgiques ont vu leurs cours monter de 898 francs, en 1914, à 1.322 francs, en 1917. Dans le groupe de cuivre, les cours doublent : 862 francs en 1917 contre 440 francs en 1914. Dans les constructions mécaniques et automobile, ils ont plus que doublé. Dans les produits chimiques, même progression. Dans les transports maritimes, cours triplés, 1.455 francs contre 444 francs.

En Allemagne, le même phénomène ressort de l'étude des documents ; il en résulte qu'en moyenne les bénéfices nets ont grossi de 60 à 90 0/0 entre les années 1913-1914 et 1916-1917. Les dividendes ont subi une progression identique et ont augmenté de 60 à 450 0/0.

En Angleterre, une étude analogue (1) montre que trois grandes catégories d'industrie ont été particulièrement favorisées par la guerre :

1° L'industrie métallurgique dans laquelle les bénéfices ont au moins doublé ;

2° L'industrie des produits chimiques qui a décuplé et même davantage ses bénéfices ;

3° Les compagnies de navigation qui distribuent des dividendes de 20 0/0 à 50 0/0.

Un exemple cité par l'*Economist* donne sans doute la plus belle performance fournie par les bénéfices de guerre, le record du monde : une fabrique d'accessoires de cycles de Birmingham avait fait 22.850 francs de bé-

(1) Les profits industriels font l'objet d'un relevé trimestriel du journal l'*Economiste*.

néfices dans son dernier exercice de paix. Elle gagne 2.287.800 francs. En trois ans le bénéfice à centuplé.

Les Etats-Unis ont, avant leur entrée dans la guerre, réalisé d'énormes bénéfices. 200 établissements ayant un capital global de 29 milliards ont réalisé près de 4 milliards de bénéfices nets en 1915 contre 2 en 1914.

En Allemagne, la loi du 27 décembre 1916 prescrivait l'emploi de la réserve de 50 0/0 faite en vue de la future imposition des bénéfices de guerre, en rentes sur l'Etat. C'était la souscription forcée aux emprunts. L'importance des bénéfices réalisés se marque par ce fait que dans l'emprunt de septembre 1917, les souscriptions de plus de 100.000 marks représentant 60 0/0 du montant total des souscriptions, 7 milliards 367 millions sur 12 milliards 457 millions.

En Angleterre, pour les trois premières années de guerre, l'impôt sur les bénéfices de guerre a rapporté 7 milliards 250 millions. La taxe a été successivement de 50, 60 et 80 0/0. La moyenne de ces taux, en tenant compte du temps d'application de chacun, est de 62 0/0. Donc, fin 1917, les bénéfices supplémentaires auraient atteint 11 milliards et demi.

En Allemagne, l'impôt aurait rapporté 5 milliards 1/2 de 1914 à 1916, ce qui suppose 10 milliards de bénéfices.

En Italie, le bénéfice supplémentaire de 1914 à 1916 semble atteindre un milliard. Mais l'impôt n'atteint pas tous les profits et ne consiste qu'en une surtaxe à l'impôt sur les richesses mobilières dues par les commerçants, industriels, et intermédiaires. Aux Etats-Unis, on escompte cinq milliards de recettes annuelles par le seul jeu de l'impôt sur les bénéfices de guerre.

Donc le phénomène a eu lieu dans tous les pays belligérants ou neutres. Il a pu être grandi encore dans l'imagination populaire, mais il n'en existe pas moins dans la réalité et n'est pas limité à quelques exceptions éclatantes.

II. — Causes des bénéfices de guerre.

Certaines sont générales, automatiques, d'autres particulières à telles branches du commerce.

La hausse des prix a entraîné automatiquement l'augmentation des profits. Avec l'accroissement de la circulation fiduciaire, la diminution de l'offre, l'augmentation de la demande, les prix se sont constamment élevés, et comme la pierre tombe, de plus en plus vite.

Le commerçant qui établit son bénéfice au prorata du chiffre des affaires aura vu son bénéfice monter. S'il le fixe à 10 0/0, avec un chiffre d'affaires double, son profit aura doublé.

L'industriel affecte un pourcentage réservé à son bénéfice dans l'établissement du prix de revient de ses produits. Les matières premières plus chères, la main-d'œuvre plus coûteuse, certaines augmentations des frais généraux, provoquent, si la quote-part du bénéfice demeure constante, une augmentation automatique et proportionnelle. S'il fixe son pourcentage de bénéfice à 10 0/0 et que le prix de revient de l'obus passe de quinze à vingt francs, son bénéfice par obus passera de 1 fr. 50 à 2 francs.

L'on ne sait que trop la rapide ascension des prix. Voilà les indices généraux et semestriels donnés par la

statistique générale de la France, pour l'ensemble des marchandises.

	France.	Angleterre.	Etats-Unis.
1914 juillet....	117 fr.	110 fr.	114 fr.
1915 janvier...	144	131	117
1915 juillet...	164	145	117
1916 janvier...	206	168	129
1916 juillet...	215	178	136
1917 janvier...	258	217	159
1917 mars....	266	230	195
1917 juin.....	296	246	199

L'ensemble des prix de gros dénote en France une ascension de 150 0/0. Les prix avaient augmenté de deux fois un tiers, en 1917 et ont sans doute plus que triplé, fin 1918. L'augmentation suit une allure progressive, les stocks ayant au début retardé le phénomène,

Normalement et si la science économique avait la généralité et la rigueur des lois naturelles, l'ensemble des profits aurait suivi la même progression.

Dans ce cas, ils ne permettraient pas à leurs bénéficiaires d'obtenir une somme de jouissance supérieure. L'augmentation des profits serait un avantage apparent, ne créant aucun supplément de richesse réel, et les adversaires de l'impôt auraient eu beau jeu.

Mais le tableau suivant ruine cette hypothèse (1), il contient les chiffres des prix de gros des principales matières industrielles.

On verra que l'indice général des prix ayant doublé de 1914 à 1916 (cent pour cent) les augmentations varient suivant les matières de 13 0/0 à 320 0/0.

(1) Ces chiffres sont empruntés à l'étude de M. March (*Bull. statist. général de la France*, oct. 1916).

Mouvement des Prix des principaux Produits industriels.

ANNÉE TRIMESTRIELLE	Indice général des Prix	Houille	Fers marchands	Bois	Cuivre	Etain	Zincs	Plomb	Alcool	
1914 1 ^{er}	113	120	415	118	98	125	403	443	95	Laine, 76 0/0 d'augmentation.
1914 3 ^e	114	119	409	137	92	101	431	453	111	Coton, 50 0/0.
1915 1 ^{er}	132	152	495	162	406	125	213	153	187	Soie, 37 0/0.
1915 3 ^e	162	191	241	170	439	123	402	188	227	Caoutchouc, 5 0/0.
1916 1 ^{er}	240	202	345	275	219	131	497	255	352	
1917 3 ^e	227	294	411	300	215	142	311	234	440	Cuir, 59 0/0.
Augmentation 0/0	100	145	250	155	120	13	202	64	320	

Les métaux, la houille, le bois, ont été l'objet d'augmentations énormes, car la guerre moderne était affamée de matériel.

Or, « La France ayant vu tomber les neuf dixièmes de sa métallurgie aux mains de l'ennemi, les matières premières ont dû, pour une grande part, être importées, de sorte que les difficultés de transport, les prix élevés des frêts et la hausse du change interviennent dans le mouvement qui a amené la valeur de ces matériaux au triple de leur prix d'avant-guerre » (1).

Donc, à côté des conditions générales ou automatiques donnant naissance aux bénéfices de guerre, une autre apparaît, la demande demeurée de matériel faite par l'Etat, et qui donnant lieu à des bénéfices spéciaux et anormaux, ceux-là, en raison du déséquilibre de l'offre et de la demande, va légitimer une contribution extraordinaire.

En France, voici les progrès des fabrications de guerre :

	Août 1914.	Juillet 1915.	Mars 1916.	Oct. 1916.
Mitrailleuses	100	2.300	13.630	16.430
Fusils	100	3.100	23.920	29.370
Canons de 75 . . .	100	1.100	2.695	3.220
Obus de 75	100	1.400	3.895	3.940
Explosifs	100	700	2.780	8.900

L'accroissement des dépenses militaires est un autre signe de l'augmentation des bénéfices de guerre. Jusqu'à la fin de 1916, le total des crédits ouverts s'élève à 63 milliards, dont 44 milliards pour les dépenses militaires. La moyenne mensuelle de ces dépenses a grossi de 150 0/0

(1) L. March.

passant de 800 millions fin 1914 à 1.972.000.000 en 1916, tandis que l'ensemble des prix ne grossissaient que de 123 0/0.

Donc la demande s'exaspère de mois en mois. Il en est de même en Angleterre et aux Etats-Unis.

L'Etat se trouve le gros ou le seul acheteur de toute une catégorie de marchandises. Ses besoins sont illimités et ses capacités financières indéfinies, du moins pendant la guerre. Les vendeurs jouissent donc vis-à-vis de lui d'une sorte de monopole de fait. Plus de concurrence. Impossibilité de la part de l'Etat de ne pas acheter. Incompétence fréquente des représentants de l'Etat. D'où la fixation des prix à un maximum, et la réalisation des bénéfices considérables.

Une autre cause, involontaire, celle-là, vient favoriser les vendeurs : c'est le jeu de la rente de Ricardo.

« Les besoins de l'Etat sont tels qu'il fait appel, non seulement à la production existante, mais à toute la production virtuelle ou potentielle. Il lui faut donc attirer de nouveaux producteurs sur le marché, les inciter à entreprendre de toutes pièces de nouvelles fabrications ou y adapter leurs moyens de production. Or, ces nouveaux venus produisent à des conditions onéreuses, obligés de construire des usines à gros frais, de faire l'apprentissage d'une production, d'amortir à bref délai, etc... Les prix doivent donc être assez rémunérateurs pour attirer et retenir les moins favorisés des producteurs, indispensables cependant, eu égard aux exigences des armées.

Or, comme le prix ne saurait varier selon les producteurs et qu'il s'établit une sorte de prix courant, il en résulte au profit des producteurs les mieux outillés, les plus vite adaptés, un bénéfice supplémentaire, qualifié

rente. Si par exemple le prix de l'obus de 75 est de 20 fr., le producteur marginal fabriquant à 18 francs n'aura qu'un bénéfice de 2 francs tandis que son concurrent fabricant à 15 francs réalisera un bénéfice de 5 francs (1). »

Donc, un monstre dévorant, l'Etat, s'est vu contraint d'acheter à n'importe quel prix, pour ne pas mourir, et de subir toutes les conditions de ses fournisseurs. Le marché n'est donc pas libre.

Donner son escarcelle à un homme armé d'une escopette, qui vous a donné à choisir entre la bourse et la vie, c'est également conclure un marché. Le fournisseur qui aura exagérément spéculé sur la contrainte où se trouve l'Etat, ne pourra se prévaloir du caractère sacré des contrats. Un régime spécial peut donc se justifier pour le fournisseur.

Suivant que l'on considère la hausse des prix, cause générale ou la clientèle de l'Etat, cause particulière des bénéfices de guerre, on est amené à concevoir différemment ce phénomène, et de ces conceptions dépendront les mesures fiscales auxquelles il sera soumis.

III. — Des conceptions du bénéfice de guerre.

Quelle est la notion large des bénéfices de guerre ? c'est d'admettre que la guerre, catastrophe universelle, entraîne des pertes presque générales, que faire des bénéfices supplémentaires, voire conserver ceux du temps de paix (2), constitue un privilège. Donc, tous les bénéfices

(1) M. William Oualid.

(2) Dans la législation allemande, ne pas avoir subi une perte de plus de 10 0/0 sur l'ensemble de son patrimoine, est un privilège soumis à taxation de 1 0/0 de la somme excédant les 9/10^e de la fortune d'avant guerre.

supplémentaires doivent être frappés, et non ceux des seuls fournisseurs.

Chose singulière, au cours des débats parlementaires, cette théorie fut soutenue à la fois par l'extrême-gauche qui désirait que l'application de la loi fut étendue à tous les revenus, et par les représentants de la grande industrie, tels que MM. Lazare Weiller, de Wendel, Touron, qui considèrent que taxer les seuls fournisseurs, c'était les traiter en « mercantis », et violer les termes du contrat passé avec eux. Par les services qu'ils avaient rendus à la Défense Nationale, les risques qu'ils avaient courus, ils ne méritaient pas ce régime de suspicion et d'exception. De plus l'essor économique pouvait être affaibli, les initiatives découragées, et ce régime d'exception pouvait se retourner contre l'Etat, car les fournisseurs élèveraient leurs prix. Cette thèse recevait l'appui du Ministre.

Le principe est reconnu, que nul en temps de guerre ne doit s'enrichir aux dépens de la collectivité, dans la loi du 1^{er} juillet 1916. Et c'est pour des raisons pratiques seulement qu'elle n'a pas été appliquée à tous les contribuables.

Mais la notion étroite des bénéfices de guerre, restreinte aux seuls fournisseurs, n'en a pas moins gardé ses partisans.

Certains d'entre-eux, notamment les intermédiaires, ne méritent aucun intérêt. Quant aux autres, ce n'est pas leur infliger une pénalité, ce n'est pas violer le contrat, que de les imposer sur les bénéfices inespérés qu'ils doivent à la guerre. Nous avons déjà vu que ce contrat a pu ne pas être librement débattu, et juridiquement peut être remis en question. D'autre part, l'Etat a beau contracter des engagements avec les particuliers, il n'aliène pas de

ce fait le droit souverain qu'il possède de lever l'impôt sur telle ou telle catégorie de citoyens. Ainsi, le Ministre a fait relever le droit de patente des fournisseurs, ce qui leur a fait rembourser une partie de leurs gains. L'Etat n'a eu aucun scrupule à le faire. Du reste si le droit était immuable, point ne serait besoin, une fois les Codes établis, d'entretenir un pouvoir législatif. C'est la mission de celui-ci d'adapter perpétuellement le droit aux circonstances changeantes ; de modifier le droit écrit pour le mettre d'accord avec l'équité. « Nous voulons pouvoir dire le droit, changer, modifier ou réformer la règle, c'est-là notre devoir, c'est-là notre raison d'être » (1).

En fait, et M. Aimond s'est fait l'interprète de cette tendance au Sénat, on ne peut confondre les commerçants et industriels établis avant la guerre, et qui pour ainsi dire malgré eux, par l'exercice normal de leur profession, ont vu croître leurs bénéfices, avec les fournisseurs faméliques qui se sont jetés sur les caisses publiques.

A un autre point de vue, l'Etat favorise ceux qui travaillent pour lui. Il leur donne de la main-d'œuvre militaire, facilite leurs transports, leur avance de l'argent et des matières premières. Ne peut-on leur faire payer un peu tous ces avantages ? Et même, n'est-ce pas rétablir l'égalité économique avec leurs concurrents, qui ne travaillent pas pour l'Etat ?

M. Qualid estime que si l'on possédait des données numériques suffisamment nombreuses et concordantes, il faudrait distinguer les bénéfices de guerre, normaux, proportionnels à la hausse des prix et ceux qui, dépassant ce niveau, résultent d'une sorte de monopole. Dans ce

(1) M. Mistral.

second cas, l'Etat aurait le droit de rétablir l'équilibre et d'imposer sa règle.

Mais cette appréciation scientifique est impossible. On en est réduit à distinguer les diverses notions des bénéfices de guerre, dont découleront les mesures fiscales qui les atteindront.

CHAPITRE XV

SUPPRESSION DES BÉNÉFICES DE GUERRE

I. — *La revision des marchés.*

II. — *La réquisition.*

En dehors de la loi du 1^{er} juillet 1916, des efforts parlementaires ont été faits pour atteindre les bénéfices de guerre. Les uns ont cherché à les supprimer, dans le passé, par la revision des marchés, dans l'avenir, par la réquisition des moyens de production. Les autres, sans vouloir les tarir, ont désiré les limiter, soit d'après le bénéfice du temps de paix, soit en fonction du chiffre d'affaires ou du capital.

Les seuls bénéfices qu'on puisse avoir l'intention de supprimer sont ceux des fournisseurs de l'Etat. On revisera donc les marchés passés. Et pour l'avenir, l'Etat se voit obligé de devenir son propre fournisseur ; il réquisitionne les moyens de production avec le personnel qui les faisait marcher, et les fait travailler en payant tous les frais des entreprises ; mobilisation industrielle qui complètera justement la mobilisation militaire.

I. -- Revision des marchés.

Ce n'est pas une mesure dirigée contre l'honneur de

l'ensemble des fournisseurs. Ceux qui se sont contentés d'une juste rétribution, peuvent être bien tranquilles : on la leur laissera. Mais le seul moyen de trouver les brebis galeuses dans le troupeau, c'est d'examiner la laine de chacune.

M. Mistral le demande dans sa proposition de loi du 6 mai 1915. « Nous ne devons pas avoir honte, dit-il, de constater une plaie qui est universelle et de tous les temps.

Nous nous honorerons en y portant le fer rouge. Vous voudrez que soient rendues au pays les sommes indument arrachées (1). »

Avant lui, M. Connevot, le 29 avril 1915, avait déposé une proposition analogue. Ni l'une ni l'autre n'ayant abouti et les rapports de M. le sénateur Perchot ayant attiré de nouveau l'attention sur ce point, MM. Duboys Fresney et Bougère demandent à la Chambre d'inviter le gouvernement à reviser sans délais tous les marchés et à exiger le remboursement des bénéfices anormaux.

A la vérité aucune mesure d'ensemble ne fut adoptée. Le gouvernement ne refusa jamais d'admettre le principe de la revision. Il consentit à dire, au moment des débats de la loi du 1^{er} juillet 1916, que cette loi ne devait faire préjuger en rien des mesures ultérieures sur la révision des marchés. A la suite des révélations de M. Simyan, en décembre 1915, la Chambre nomma des commissions chargées d'examiner les marchés, les dotant de pouvoirs d'investigations étendus, mais non des pouvoirs judiciaires. Elles eurent une action utile.

(1) Voir les débats de la loi du 1^{er} juillet 1916, pendant lesquels M. Mistral reprend sa thèse.

Mais la revision d'ensemble de tous les marchés est une grosse affaire, et si elle peut se justifier au point de vue juridique (1), c'est dans la pratique que l'auteur s'embarrasse.

Le nombre des marchés atteint plusieurs centaines de milliers, plus de 300.000 probablement. Fin 1915, le général Galliéni disait en avoir conclu 400.000. Et ils portent sur les objets les plus divers, les besoins de l'armée s'étant peu à peu étendus à toutes les nécessités d'une communauté civilisée.

On aurait donc beau multiplier les commissions, elles seraient submergées sous le flot montant des marchés, pour de longues années. De l'aveu d'un membre de la commission des marchés de la Chambre, l'effort est grand dans cette commission, mais le résultat modeste. « Chaque cas est discuté interminablement, chaque dossier donne lieu à des interrogatoires, à des notes, à des débats prolongés (2). »

En 1871, on a essayé de reviser les marchés au nombre de 80.000, s'élevant à un chiffre de 1.100 millions, environ cinquante fois plus faible que celui de nos marchés actuels. Le zèle d'une commission de 60 membres de l'Assemblée était stimulé par les fournisseurs qui voulaient être payés et ne pas supporter indéfiniment des suspicions, par l'Assemblée nationale et l'opinion publique. Malgré tout, et dans l'impossibilité de sanctionner assez vite 80.000 dossiers la commission d'enquête

(1) M. Albert Thomas, cependant, a dit le 27 février 1917 : « Revenir sur les contrats serait moralement et juridiquement impossible, impossible en droit, impraticable en fait ».

(2) *Libre Parole*, 3 mars 1917.

dévia de son rôle et renonçant à faire rendre gorge, s'attribua le rôle de dénoncer et flétrir les coupables. La morale y trouvait son compte, mais non le Trésor.

Ce précédent montre les difficultés d'une revision générale. D'autre part on risque d'effrayer les fournisseurs, dont les prix augmenteront avec les risques. Alors, il faut procéder en même temps à la revision et à la réquisition. Et on recule devant les risques en temps de guerre.

A la cessation des hostilités ces inconvénients diminueront. Mais l'impossibilité de reviser individuellement plus de 300.000 contrats subsistera. Quant à appliquer à toute une catégorie de marchés une règle générale, c'est impossible, car chaque entreprise se trouve dans une situation différente pour les prix de revient.

M. Mistral avait imaginé des commissions régionales d'évaluation, composées d'officiers, de fonctionnaires, et à Paris de parlementaires, industriels, commerçants, employés et ouvriers spécialistes.

Les commissions parlementaires ont joué un rôle limité, s'attachant seulement aux marchés les plus scandaleux, mais leur influence a été fort utile. M. Colliard a dénoncé les marchés de grenades passés à des marchands de rubans ou de caoutchouc, tandis qu'on évinçait les industriels compétents. M. Boret, pour les achats de céréales, M. Lugol pour ceux du blé, M. Flandin pour les moteurs, M. Couesnon pour les marchés de laiton (1),

(1) Il a fait faire une économie de 200 millions au Trésor et a obtenu de la Commission le principe de la révision de tous les marchés de laiton passés par la Direction des Forges du 2 août 1914 au 31 décembre 1915.

d'autres encore ont fait d'intéressantes révélations et ce contrôle a éveillé la méfiance des administrations, dans la passation de nouveaux marchés. Les prix s'en sont ressentis. Cette collaboration du Parlement et de l'administration a été excellente.

Pour le moment on ne peut faire mieux que ces sondages isolés, mais qui tiennent fournisseurs et administration en haleine.

D'ailleurs, toute revision juste en son principe est difficile, brutale et sa simple menace effraie réellement le monde des affaires.

Mieux vaut récupérer les bénéfices exagérés par le procédé plus simple et moins vexatoire du prélèvement fiscal dont la loi du 1^{er} juillet 1916 donne un exemple.

II. — La réquisition.

Ce n'est pas tout d'avoir ramené les bénéfices du passé au juste prix. Il faut assurer la production de l'avenir aux conditions les moins onéreuses. La loi du 3 juillet 1877, complétée quelques années avant la guerre, porte « qu'en cas de mobilisation, les exploitants peuvent être tenus sur réquisition directe, moyennant certaines garanties, de mettre à la disposition de l'autorité militaire toutes les ressources de leur exploitation en personnel, matières premières, matériel et produits. »

On aurait donc pu, dès la mobilisation et sans nouveau texte législatif, tout réquisitionner sur le territoire, la mine, l'usine, le bateau. Mais on n'avait pas prévu que la guerre militaire se doublerait d'une guerre industrielle. Maintenant qu'on est installé dans la guerre, ne

doit-on pas s'organiser pour réaliser le maximum d'économies, ménager nos ressources et, d'autre part, pour diminuer aux yeux du combattant de la tranchée, le privilège du combattant de l'usine? Ce dernier faisait mieux qu'y « gagner sa vie », il la gagnait fort bien, et le salaire de vingt francs s'opposait avec ironie à la solde de cinq sous, comme les bénéfices scandaleux des patrons aux situations ruinées des mobilisés.

Elle est séduisante cette image de la France tout entière engagée dans le combat : tous ses fils peinent pour elle et lui donnent les uns leur sang, les autres leur sueur. Sublime fraternité de ceux qui forgent les armes et de ceux qui les servent. Partout, sacrifice complet, don de soi ! Même élan patriotique au bruit du moteur et au bruit du canon.

Pratiquement, la réalisation est possible. Toutes les usines et exploitations de tout genre, travaillant pour la Défense nationale sont prises en régie directe, sous la direction ou le contrôle d'un fonctionnaire ; loyer pour les immeubles et installations, acquisition des stocks, allocations, salaires payés par l'Etat. Ainsi la « réquisition permanente » de tous les Français jadis proclamée par Barère à la Convention cesserait d'être une image de rhétorique. Un courant se manifesta à la Chambre en faveur de cette audacieuse initiative de l'Etat, et comme il est naturel, surtout parmi les socialistes. Mais ceux-ci étaient cependant fort gênés. Car si ce projet provoquait chez eux une obligatoire sympathie doctrinale, dans la pratique, cette réquisition allait englober les ouvriers d'usine qui formaient le gros de leur clientèle électorale, et n'admettraient pas que leurs profitables salaires fussent sacrifiés à la beauté d'un principe. Conflit tragique entre le De-

voir et l'Instinct de la conservation. Celui-ci, comme de coutume, l'emporta et il en fût de la proposition de MM. Jobert et Jean Bon, comme de ces malheureux candidats à l'Académie qui rencontrent d'unanimes sympathies verbales, mais que l'on n'élit jamais.

Elle fut rejetée le 22 juillet 1916 ; des ordres du jour animés de même esprit furent repoussés le 29 février 1916, le 22 septembre 1916, le 27 février 1917. Le parti socialiste se divisait sur ces votes. La presse du parti protestait contre toute militarisation des ouvriers.

Quelles critiques peut susciter la réquisition aussi généralisée ? D'abord c'est aller contre l'esprit de la loi de 1877 que d'y voir le fondement juridique d'une mesure aussi générale. Même le texte cité, considéré dans l'ensemble de la loi ne vise que des cas exceptionnels, où il faut en venir aux mesures coercitives.

Matériellement la réquisition est chose possible. L'inventaire préalable à la prise de possession de l'Etat peut être fait. Pour diriger les entreprises, on n'a qu'à mobiliser à leur tête leurs chefs actuels qui feront, par patriotisme, ce qu'ils faisaient par intérêt.

Mais quelles seront les conséquences économiques de cette transformation de la production ?

Sans doute la réquisition est-elle indispensable pour procurer à l'Etat des stocks, et elle est plutôt moins onéreuse qu'une autre forme d'achat.

Sans doute peut-elle maintenir la production intérieure d'une entreprise, pour peu que le chef en soit consciencieux, ce qui est le cas de l'immense majorité. Au reste, la crainte des sanctions peut ranimer son zèle.

« Mais si le régime de réquisition est capable de conserver aux entreprises leur élan et leur force vive, est-il juste de dire qu'il possède une autre vertu : celle de favoriser leur extension, leur adaptation à des besoins nouveaux, de leur imprimer une vigueur nouvelle ? » (1).

La réquisition aurait-elle su faire jaillir du sol au début de la guerre, les usines nécessaires à la Défense Nationale ? On en peut douter. M. de Dion le nie formellement (2).

Il faut reconnaître que le succès dans l'industrie ne dépend pas seulement de la réunion de ces éléments matériels : capitaux, machines, main-d'œuvre, matières premières, que l'Etat peut en effet assembler aussi bien que n'importe qui. Mais, de même qu'à la statue antique, il manquera l'étincelle, le souffle de vie. Tous ces éléments ne seront rien si une volonté alerte et passionnée, une intelligence sans cesse en éveil, une compétence technique ne viennent pas les vivifier. Or, malgré l'intelligence et le dévouement de l'immense majorité de nos fonctionnaires, sont-ce là des qualités que développe la vie administrative ?

Ces qualités nécessaires au succès industriel, elles s'épanouissent sous l'influence d'un sentiment, puissant, éternel, germe de toute civilisation : l'intérêt personnel. sentiment qu'il est précisément le devoir des fonctionnaires d'étouffer en eux, autant que faire se peut. Seule, la proie qu'il guette, le bénéfice, donne à l'homme la force, l'audace, la prudence qui apportent le succès. Supprimez-le, l'homme continuera d'accomplir son devoir loyalement, conscien-

(1) M. Oualid.

(2) 11 fév. 1916 Chambre des Députés

cieusement, mais est ce ainsi qu'on force la fortune et la victoire? Il faut l'appât. Sans doute, n'est-ce pas à l'honneur de la nature humaine. Mais un gouvernement doit agir d'après ce qu'elle est, non d'après ce qu'elle devrait être. Prud'hon a dit : « On meurt pour ses compatriotes, on ne travaille pas pour eux ». Sans doute est-ce illogique, mais l'homme est plein de contradiction. La sagesse est de les utiliser et non de vouloir les détruire. Tant que le monde durera, l'homme compromettra sa santé pour un salaire plus fort, il risquera sa vie pour un bout de ruban.

« Toute la Nation dressée contre l'ennemi, tendant ses nerfs, combinant ses forces, sacrifiant ses intérêts à la grande œuvre de la Défense Nationale, sans rémunération pécuniaire autre que le dédommagement des dépenses faites. Le directeur à la tête de l'usine, l'ouvrier à l'atelier, le soldat et l'officier à la tranchée, tous unis dans le même effort, tous défrayés seulement de leurs besoins élémentaires, ne tirant nul profit d'une calamité nationale, c'est un tableau séduisant et que nul plus que nous ne souhaiterait de voir réalisé ».

Ces vœux éloquents de M. Oualid, nous les ratifions. Mais comme lui, nous pensons que ce n'est qu'un tableau séduisant. Le jour où l'homme sera arrivé à ce point de perfection morale, la guerre ne sera plus possible, et la question de la réquisition ne se posera plus !

En attendant, on a bien fait de ne pas tenter l'épreuve au moment d'une guerre, où la moindre défaillance nous poussait à l'abîme. Supprimer le bénéfice du patron, le salaire de l'ouvrier, l'avancement de l'officier, la citation du poilu, c'eut été affaiblir le plus puissant moteur de la volonté humaine, cet âpre amour du gain qui n'est

pas après tout sans noblesse, puisqu'il met en valeur toutes les puissances de volonté, d'intelligence et de courage.

Les collectivistes ont été obligés de donner un démenti à leur doctrine qui veut substituer l'intérêt collectif à l'intérêt individuel, en reconnaissant que seuls des salaires élevés pouvaient faire rendre à l'ouvrier des efforts acharnés et prolongés. Ils se sont trouvés d'accord avec les éléments patronaux pour repousser la réquisition, saut redoutable dans l'inconnu.

Mais, si l'on a bien fait, et la victoire est-là pour en témoigner, de se servir de notre régime économique malgré les abus qu'il engendre, il n'en faut pas moins corriger ces abus par un prélèvement fiscal de l'Etat. L'imposition des bénéfices de guerre paraît encore préférable au bouleversement qu'entraîne l'essai de leur suppression.

Si le principe de la réquisition générale comportait un aléa qui a fait reculer tous les pays belligérants, dans certains cas, ils n'ont pas cependant hésité à y avoir recours et ces essais ont eu souvent les meilleurs résultats.

Les bénéfices scandaleux qu'a faits au début de la guerre, l'industrie des transports maritimes résultaient d'une sorte de monopole de fait, tenant au petit nombre des armateurs et à la nécessité de se plier à leurs exigences. Aussi en Italie, en Angleterre, aux Etats-Unis notamment, avait on décidé ou envisagé la réquisition de la flotte marchande. En France, M. le député Bouysson se fit l'apôtre de cette idée. Il en fit admettre le principe à la Chambre le 11 juillet 1916. Chargé d'appliquer dans la suite ce projet, comme haut-commissaire du gouvernement, il fit accepter aux armateurs la charte-partie type du 16 mars 1918, l'acte régulateur de la réquisition.

L'Etat détermine au jour de la réquisition, la valeur du navire qui est la différence entre la valeur initiale (en général prix payé par le propriétaire) et les amortissements effectués jusqu'à ce jour. L'Etat paye pour la première année de réquisition, à l'armateur, 6 0/0 de cette valeur. Il se charge des amortissements, qui continueront à être déduits chaque année de la valeur initiale. En outre, l'Etat assume tous les frais généraux de l'entreprise. Les armateurs continuaient à gérer leur flotte.

Il résulte du débat de la Chambre du 2 août 1918 que la réquisition au bout de cinq mois de fonctionnement, avait déjà d'heureux effets. Les Anglais et les Américains donnaient plus volontiers leurs concours pour faciliter nos importations, qui avaient doublé en cinq mois — l'immobilisation des navires pour réparation avait diminué — la construction des navires neufs était stimulée. Et les compagnies de navigation ne souffraient pas autrement de la mesure puisque le cours de leurs actions ne cessait de croître.

Un débat récent (1) a établi, malgré les critiques dirigées contre les résultats de l'administration de M. Bouysson, que les avantages dépassaient de beaucoup les inconvénients. Le prix du frêt, notamment, avait considérablement baissé.

Le Gouvernement français avait également décidé en principe, pendant l'automne 1918, la réquisition des chemins de fer. La signature de l'armistice a fait reconcer à ce projet.

(1) Chambre des Députés, 22 nov. 1918.

CHAPITRE XVI

LIMITATION DES BÉNÉFICES

I. — *Limitation d'après le bénéfice du temps de paix.*

II. — *Limitation en fonction du chiffre d'affaires ou du capita.*

Cette théorie est une transaction entre celle qui veut supprimer et celle qui veut conserver les bénéfices de guerre.

On songe alors à les limiter.

Soit au bénéfice du temps de paix ou à certaines fractions supplémentaires de ce bénéfice.

Soit à un tant pour cent des marchés passés, ou du capital engagé.

I. — *Limitation d'après le bénéfice du temps de paix.*

En Angleterre, dans les industries contrôlées par le Ministère des munitions, le bénéfice a été, par exemple, limité à 20 0/0 au dessus du bénéfice normal des deux années précédant la guerre. M. le Sénateur Perchot s'est fait en France le défenseur de cette solution, qui en Angleterre était née en partie d'une cause politique, la nécessité, au moment où l'on restreignait les libertés syn-

dicales des puissantes Trade-Unions, d'une contre-partie au détriment des patrons.

Un établissement ayant fait 100.000 livres de bénéfices en temps de paix, en fait 200.000 pendant la guerre. Sur ces 200.000 livres, 20 lui reste, 80 vont au trésor.

M. Perchot préconise l'imitation de cette méthode, au nom du même principe de paix sociale.

Elle se superposera justement à la loi du 1^{er} juillet 1916, en ce qui concerne les fournisseurs, car il ne suffit pas que l'Etat participe à des bénéfices illégitimes, faits à ses dépens. Il doit les récupérer totalement. L'industriel sachant son bénéfice limité, ne s'efforcera pas, en augmentant son bénéfice total, de conserver, même après partage avec l'État, le profit espéré. Cette cause de hausse des prix disparaîtra.

D'accord. Mais, si les administrations sont vigilantes, et avec le contrôle parlementaire elles le sont de plus en plus, elles ne se laisseront pas ainsi bernier.

D'autre part en limitant le bénéfice, donc l'intérêt personnel, nous retombons dans la grave erreur signalée dans l'examen de la réquisition.

Avec son autorité de grand industriel, M. de Wendel a repris devant la Chambre ces arguments.

« Nous verrions graduellement, insensiblement, un calme relatif succéder dans le milieu des affaires, à la fièvre qui y règne actuellement, une mentalité de fonctionnaires consciencieux se substituer à l'esprit d'initiative, c'est tarir la source du progrès. La guerre peut faire un héros d'un paisible bourgeois mais elle ne saurait changer le fonds de la nature humaine ». Et il rappelait adroitement que la nécessité d'un gain élevé avait été reconnue aux ouvriers mobilisés.

Le Ministre de l'armement lui-même proclame que la limitation des bénéfices aboutit à la limitation de l'effort industriel ». Cette opinion a recueilli une adhésion impressionnante : celle de M. Bonar Law, qui a expliqué au Parlement britannique les raisons qui faisaient renoncer à la limitation du bénéfice tentée dans ce pays.

« La limitation, dit-il, présentait ce grave inconvénient qu'une fois réalisé un certain montant de bénéfices, il n'était pas possible de le dépasser, en raison de cette limitation. C'est-à-dire qu'au delà d'un certain point tout stimulant disparaissait. »

Et M. Mac Kenna, ancien chancelier de l'Echiquier, auteur de la loi qu'on supprimait, confesse :

« Ce principe ne laisse plus aucun stimulant pour le placement de nouveaux capitaux, ou pour la mise en œuvre d'une énergie ou d'une ingéniosité plus grandes. »

Les Anglais abandonnèrent donc cet essai et s'en tinrent au prélèvement fiscal dont s'était inspiré l'impôt français.

II. — Limitation en fonction du chiffre d'affaires ou du capital.

Ce procédé laisse subsister, tout en l'affaiblissant, le sentiment de l'intérêt personnel. M. Mistral fixait, par exemple, à 10 0/0 le bénéfice qui serait laissé aux fournisseurs après revision de leur marché.

Cette mesure entraînerait de grandes différences de traitements entre les industries et les industriels, en raison de la diversité du taux des bénéfices pour chacun. Les producteurs marginaux, ceux qui fabriquent aux

conditions les moins favorables, pourraient être ramenés à cesser leur entreprise. Et la production risquerait de décroître.

MM. Ossola et Durand, dans leur proposition de loi cherchaient à corriger cette injustice en chargeant le Ministre des Finances de fixer, par région et par industrie, le pourcentage fixe au delà duquel l'excédent du bénéfice net sera reversé au Trésor.

De toutes façons, la limitation présente le caractère de revision partielle dans le passé, de réquisition partielle dans l'avenir. Elle a donc les inconvénients de l'une et de l'autre.

Conclusion. — Revision, réquisition, limitation ont donné lieu à un mouvement d'idées intéressant. Leurs défenseurs étaient animés de sentiments généreux, et on ne peut dénier à ces conceptions une inspiration de haute moralité sociale.

Mais ils affaiblissaient le levier indispensable de toute activité économique intense, le stimulant de l'intérêt personnel. Et notre pays n'avait pas le droit de risquer une expérience qui pouvait énerver l'activité industrielle, indispensable aux besoins quotidiens de nos armées. On a bien fait de s'en tenir à l'imposition des bénéfices de guerre, qui malgré ses défauts, a prouvé son efficacité en fonctionnant, comme l'autre prouvait le mouvement en marchant.

Elle a apporté des ressources à nos finances et largement atténué le privilège excessif des heureux de la guerre. Malgré les inquiétudes de certains parlementaires timorés, en qui revit l'âme de Cassandre dès qu'on tou

che, fût-ce d'une main tremblante (1), à la machine fiscale, le commerce et l'industrie ne s'en sont pas plus mal portés. Quand certains organismes sont trop riches de sang, il convient de les épurer par la saignée. La santé est à mi-chemin de l'anémie et de l'apoplexie. Et l'on pourrait, avec une pointe de paradoxe, représenter comme des lois de santé économique, celles qui apparurent avec la spontanéité et la généralité d'un phénomène naturel, d'un bout à l'autre du monde, à un certain stade de la guerre, pour imposer les bénéfices excessifs.

(1) Mot de Montesquieu rappelé par M. Raoul Péret.

QUATRIÈME PARTIE

LES LEGISLATIONS ETRANGÈRES

Quelques mois à peine après le début des hostilités, au printemps de 1915, l'idée d'imposer les bénéfices de guerre commence à germer. Ce sont les pays du Nord : Danemark, Suède, Norwège, qui pensent les premiers à frapper les exportateurs et les armateurs qui faisaient payer fort cher à l'Allemagne les services alimentaires qu'ils lui rendaient. En Allemagne, après une période d'hésitation, où l'on ne sait pas si l'impôt prendra la forme d'impôt d'Etat ou d'impôt d'empire, et où Brême, le grand duché de Hesse, la Saxe s'en préoccupent, le gouvernement d'Empire prend la chose en main et décide les mesures préparatoires que nous avons déjà signalées (1).

En Angleterre on poursuit à la fois, pendant l'été 1915, l'imposition des bénéfices de guerre et la limitation des bénéfices.

C'est le moment où en France, l'initiative parlementaire commence à agiter la question.

(1) Chapitre I,

Il est remarquable qu'au début l'impôt fut partout conçu comme frappant uniquement les bénéfices des fournisseurs.

Presque partout, au fur et à mesure de la discussion, la conception s'élargit et en vint à frapper presque tous les profits réalisés, à la fois pour des raisons de justice, de nécessité budgétaire et de commodité fiscale.

Mais ces systèmes ne sont pas partout les mêmes et se ressentent des différentes notions que nous avons examinées.

Les uns atteignent le bénéfice commercial ou industriel comparé à celui du temps de paix.

Les autres atteignent le revenu supplémentaire ou l'accroissement de la fortune par évaluation de leurs éléments à différentes dates.

Les derniers, enfin, atteignent les bénéfices excessifs calculés en fonction du capital investi, qu'il existe ou non, un rapport avec le bénéfice antérieur.

CHAPITRE XVII

IMPOSITION DU BÉNÉFICE COMMERCIAL OU INDUSTRIEL

I. — *Législation française et anglaise.*

II. — *Législation suisse.*

III. — *Législation russe.*

La France, l'Angleterre, la Russie, la Suisse, ont adopté cette méthode. Nous avons vu que c'est une transaction entre ceux qui veulent taxer les seuls fournisseurs de guerre et ceux qui veulent imposer tous les revenus supplémentaires.

I. — Les législations française et anglaise.

La législation française a été étudiée. L'Angleterre a été la première à imposer les bénéfices de guerre. Elle a d'abord *limité* les profits des industriels contrôlés, travaillant pour la fabrication des munitions. Puis elle a frappé d'un nouvel impôt tous les individus et toutes les entreprises ayant réalisé des profits commerciaux et industriels supplémentaires, pendant la guerre.

Il y avait donc jusqu'en janvier 1918, deux impôts :

1° La limitation des bénéfices prévue par la loi des munitions de 1915, qui, nous l'avons vu, limitait à 200/0 du bénéfice normal, le bénéfice supplémentaire restant à l'industriel, et qui ne s'appliquait qu'aux établissements contrôlés par le Ministère des munitions. Ce système a été abandonné après une expérience de deux ans.

2° L'excess profits duty, qui a seul survécu après la disparition du munitions levy.

Cet impôt, créé par la loi des finances du 23 décembre 1915, est un supplément à l'income-tax, ce qui rend son établissement et sa perception bien plus faciles que ceux de l'impôt français. Nous l'avons étudié dans le chapitre premier. Le taux de l'impôt s'est élevé de 50 jusqu'à 60 et 80 0/0, comme en France.

II. — La législation suisse

En Suisse, l'impôt a été édicté par un arrêté du Conseil fédéral du 18 septembre, il est fédéral, et les cantons en reçoivent le dixième.

Y sont assujettis les exploitants directs d'entreprises industrielles ou commerciales, les personnes y ayant un intérêt, et les intermédiaires.

L'impôt frappe le bénéfice de guerre, qui est, pour les entreprises l'excédent du bénéfice net d'une année fiscale, sur la moyenne du bénéfice des deux années commerciales, clôturées avant le 1^{er} juillet 1914. Pour les opérations commerciales occasionnelles, il atteint le bénéfice net de l'opération ou des opérations.

Donc, comme dans la loi française, il faut définir le bénéfice net de guerre et le bénéfice net de paix

Pour les particuliers et les sociétés de personnes, il est obtenu en déduisant du bénéfice brut de l'entreprise, les frais d'exploitation, l'intérêt du capital à 5 0/0, les amortissements usuels. Pour les sociétés de capitaux, il est calculé selon les prescriptions légales, déduction faite des amortissements usuels, c'est-à-dire de ceux qui correspondent à une diminution de valeur de l'actif.

L'impôt fédéral de guerre et les sommes affectées à des œuvres de bienfaisance peuvent être comprises dans les frais généraux, et déduits, mais non les tantièmes, ni l'impôt sur les bénéfices de guerre.

Le bénéfice net de paix est le bénéfice moyen des deux exercices clos avant le 1^{er} juillet 1914. Il ne peut être évalué à moins de 5.000 francs ou de 5 0/0 du capital.

L'excédent du bénéfice de guerre sur celui de paix n'est soumis à l'impôt que s'il dépasse de plus de 10 0/0 le bénéfice moyen du temps de paix et s'élève en principe à plus de 10.000 francs.

La déclaration est obligatoire et contrôlée. Le taux uniforme est de 25 0/0 du bénéfice imposable. Les pénalités consistent en amendes, taxation d'office et majoration de 50 0/0.

III. — La législation russe.

En Russie, la guerre a fait naître à la fois un impôt sur le revenu, établissant un taux progressif de 1 à 12.50 0/0 sur tous les revenus dépassant 850 roubles et un impôt provisoire sur l'augmentation des bénéfices des entreprises commerciales et industrielles, ainsi que les émoluments professionnels (décret du 13 mai 1916).

La taxation varie suivant la qualité du contribuable.

Les particuliers ou sociétés non assujettis à la publication de leur comptabilité sont atteints si les bénéfices de 1916-1917 dépassent plus de 2.000 roubles, et de plus de 500 roubles la moyenne des bénéfices de 1913-1914 ; les conditions d'assujettissement changent pour certaines catégories ; mais sont seuls frappés les bénéfices importants, et en augmentation sensible sur ceux du temps de paix.

Pour les sociétés et personnes astreintes à la publication de leur comptabilité, le bénéfice de 1916-1917 doit dépasser 8 0/0 du capital et la moyenne des bénéfices de 1913-1914. Le décret du 12 juin 1917 a abaissé le taux légal à 6 0/0.

Le taux est progressif depuis le décret du 12 juin 1917 pour les particuliers, l'impôt qui était proportionnel est de 20 0/0 et devient progressif, de 30 à 60 0/0 de l'augmentation.

Pour les sociétés de capitaux, le tarif, qui était progressif, de 20 à 40 0/0 passe de 40 à 80 0/0.

Déclaration contrôlée, amende de 500 roubles pour retard, amende du double au décuple de l'impôt, pour fraude.

La loi russe a une originalité, c'est de fixer le taux minimum des amortissements exceptionnels et de classer les fournisseurs suivant la proportion de leurs produits destinés à la Défense Nationale.

On voit que toutes ces législations s'inspirent des mêmes principes et de l'imitation de la loi anglaise, adaptée au système fiscal national, avec plus ou moins de facilités, selon qu'était appliqué ou non l'impôt sur le revenu.

La loi anglaise est également la première sous le rapport du rendement. Sept milliards en trois ans, c'est un résultat que peuvent envier toutes les nations.

CHAPITRE XVIII

IMPOSITION DE L'ENRICHISSEMENT DE GUERRE

- I. — *Législation allemande.*
- II. — *Législation autrichienne.*
- III. — *Loi Néerlandaise.*
- IV. — *Lois Scandinaves.*

Les pays germaniques et scandinaves ont été plus loin : ils frappent non seulement toutes les augmentations de revenus, mais encore tous les accroissements de capitaux. Cette tendance découle de la notion large de bénéfices de guerre, qui voit un profit dans le simple fait de n'avoir pas subi de perte, dans une période d'appauvrissement général. Il trouve sa base dans l'impôt sur le revenu ou le capital préexistant. Mais les sociétés n'étant généralement pas soumises à l'impôt sur le revenu, sociétés et particuliers seront soumis à des règles différentes.

I. — *Législation allemande.*

Nous avons vu que le 24 décembre 1915 une loi préparatoire prescrivait aux sociétés de réserver la moitié de l'excédent de leurs bénéfices, employée en fonds d'Etat.

Par la loi du 21 juin 1916, qui suscita de nombreuses polémiques, fut établie l'imposition sur le bénéfice de guerre.

Pour les particuliers, cette nouvelle contribution n'est guère que l'aggravation d'un impôt préexistant, créé le 13 juillet 1913 et qui frappait l'accroissement de la fortune. Tous les Allemands sont assujettis à la contribution de guerre. La matière imposable est constituée par toute augmentation du patrimoine ou toute diminution inférieure à 10 0/0, comparaison faite entre 1916 et 1914.

En principe, l'impôt n'est toutefois perçu que si l'augmentation dépasse 3.000 marks, et le total du patrimoine 10.000 marks, au 31 décembre 1916.

L'impôt ne frappe pas les accroissements survenus par suite de succession ou legs, du paiement d'une assurance, de l'aliénation d'un terrain ou entreprise situés à l'étranger, d'acquisition à titre gratuit. En aggravation de la loi de 1913, il est décidé que l'achat d'objets précieux est imposable.

Le tarif est progressif et a été majoré de 20 0/0 par la loi du 9 avril 1917, ce qui le fait aller de 25 à 70 0/0.

La progression se fait par tranches, c'est-à-dire que, quel que soit le montant total de l'accroissement, chaque tranche paye séparément, d'après son tarif.

Cet impôt frappe l'économie, l'épargne ; par contre, il ne touche que l'enrichissement effectif.

Enfin, si la fortune a diminué de moins de 10 0/0, la partie dépassant les 90 0/0 du patrimoine de 1914 est soumise à une taxe de 1 0/0, à condition que la fortune totale soit de plus de 2.000 marks et l'impôt à payer supérieur à 10 marks.

Les sociétés sont atteintes quand leur bénéfice supplémentaire dépasse 5.000 marks. Le bénéfice de base est la moyenne des cinq années précédant la guerre, la meilleure et la pire étant éliminées ; cette moyenne ne peut être inférieure à 6 0/0 du capital versé.

Le tarif de l'impôt varie selon qu'il s'agit d'une société allemande ou étrangère.

Pour les sociétés allemandes, l'impôt comporte deux éléments : une taxe calculée sur le rapport entre l'excédent du bénéfice et le capital, et qui va de 10 à 30 0/0 de l'excédent. Quand le bénéfice dépasse 80 0/0 du capital, la surtaxe joue, basée sur le principal de l'impôt, et progressive de 10 à 50 0/0.

Pour les sociétés étrangères, la détermination du capital, social pouvant être plus difficile, l'impôt est basé sur l'excédent de bénéfice, selon un taux allant de 12 à 45 0/0.

Certaines dispositions relatives à la procédure et aux sanctions sont communes aux particuliers et aux sociétés.

La déclaration est contrôlée. En cas de retard dans le paiement, l'impôt est majoré de l'intérêt à 5 0/0. En cas de fraude, l'amende peut atteindre cinq fois le montant de l'impôt, sans préjudice d'une peine possible d'un an de prison.

Telle est cette législation assez compliquée et assez lourde, le taux pouvant atteindre 70 0/0. La majoration de 20 0/0 du taux du 9 avril 1917 tient compte de la situation de famille et favorise les familles les plus nombreuses, et relativement moins fortunées.

II. — La législation autrichienne.

L'ordonnance du 16 avril 1917 imite la loi allemande, mais c'est le revenu, non le capital des particuliers qui est taxé :

1° Les particuliers. Sont assujettis tous ceux dont le revenu a augmenté pendant la guerre. Sont exceptés les fonctionnaires et les personnes ayant un revenu de moins de 10.000 couronnes et n'ayant subi qu'une augmentation de moins de 3.000. Le taux est progressif et par tranches ;

2° Pour les sociétés, la copie de la loi allemande est fidèle. Le taux va de 10 0/0 sur la part de l'excédent ne dépassant pas 5 0/0 du capital, à 35 0/0 pour un excédent dépassant 30 0/0 du capital, en ce qui concerne les sociétés autrichiennes et de 20 à 40 0/0 pour les autres.

Les pertes subies pendant une année de guerre peuvent venir en déduction du bénéfice ou revenu net des autres années.

L'impôt sur les bénéfices de guerre ne doit pas être déduit du bénéfice. Il en résulte une surimposition qui peut atteindre 20 à 30 0/0 pour les sociétés anonymes et porter le taux de l'impôt à 60 0/0.

III. — La loi néerlandaise.

Le texte instituant l'impôt est du 22 juin 1916. Il tend à frapper l'augmentation du revenu ou du bénéfice, dérivant directement ou indirectement de la guerre. L'augmentation est toujours présumée en provenir, sauf preuve contraire.

L'impôt atteint les revenus des particuliers, et les bénéfices des sociétés, en excédent sur ceux de la moyenne 1911-1913. Le bénéfice normal d'une entreprise nouvelle est évalué à 5 0/0 du capital.

S'il s'agit d'une profession n'impliquant pas de capital, embrassée depuis la guerre, tout le revenu net est frappé : solution rigoureuse pour les carrières libérales, par exemple.

Le tarif est progressif, 10 0/0 jusqu'à 2.500 florins, 30 0/0 au delà. Par suite de certaines exonérations, l'impôt va en réalité de 0,01 à 6 0/0 pour la première catégorie et va de 6 à 30 0/0 pour la seconde. La déclaration est contrôlée et sanctionnée par des amendes.

IV. — Les lois scandinaves.

Elles ont été parmi les premières. Le 10 mai 1915, le Danemarck institue pour deux ans un impôt extraordinaire sur les personnes et les sociétés, qui s'ajoute aux impôts nouveaux sur le revenu et le capital. Le tarif est progressif pour les particuliers, par suite de déductions qui diminuent d'autant que la matière imposable augmente. Pour les sociétés le tarif est également progressif en se basant sur le rapport entre l'excédent et le capital actions et va de 8 0/0 à 20 0/0.

Les contribuables, s'ils donnent la preuve que, sans la guerre, l'augmentation se serait produite, peuvent bénéficier d'une dispense ou réduction accordée par le Ministre.

En Suède, c'est l'ordonnance du 11 juin 1915 qui a institué l'impôt sur le revenu et le capital, supérieurs à

ceux de 1913-1914. Mais il faut que le montant du revenu imposable des particuliers s'élève au moins à 10.000 couronnes.

2° Pour les sociétés par actions, que le bénéfice imposable excède 5 0/0 du capital ou dépasse la moyenne du pourcentage du revenu ou capital des années 1913-1914.

L'impôt ne frappe qu'un accroissement global du revenu d'au moins 1.000 couronnes.

Le tarif est progressif. Il va d'un taux de 12 à 18 0/0.

Toutes ces législations ont donc comme caractéristiques d'avoir facilement adapté l'impôt nouveau à l'impôt sur le revenu, en ce qui concerne les personnes, et d'avoir dû créer un régime spécial pour les Sociétés. Pour celles-ci le capital sert en général de base à l'impôt et c'est le rapport entre l'excédent des bénéfices et ce capital qui donne lieu à la fixation du tarif toujours progressif.

En résumé, seule l'Allemagne a frappé l'augmentation ou simplement le maintien du capital. Les autres pays n'ont taxé que les revenus supplémentaires.

CHAPITRE XIX

IMPOSITION DES BÉNÉFICES EXCESSIFS

I. — *Loi italienne.*

II. — *Loi américaine.*

La loi italienne et la loi américaine frappent les bénéfices qui dépassent un certain taux du capital investi dans l'entreprise. Le bénéfice normal est donc évalué toujours d'après le capital et le contribuable n'a pas ainsi l'option que lui offre la loi française.

I. — La législation italienne.

Elle résulte de nombreux décrets sur les bénéfices* de guerre, pris par le roi et le lieutenant général du royaume en vertu des pleins pouvoirs que leur avait conférés la loi du 22 mai 1915.

Le but principal a été l'extension de l'impôt sur le revenu de la richesse mobilière aux bénéfices de guerre avec un tarif spécial et des règles spéciales (1).

L'impôt n'atteint que les commerçants, les industriels

(1) M. Jèze, *Revue des Sciences et de la Législation Financière* 1917.

et les intermédiaires qui ont fait des bénéfices exceptionnels. Sont exceptés les agriculteurs, les fonctionnaires et professions libérales, les ouvriers.

Deux catégories de bénéfices sont taxées ; les bénéfices nouveaux et les bénéfices exceptionnels, réalisés, « en conséquence de la guerre, depuis le 1^{er} août 1914 et dépassant un certain taux. »

Sont considérés comme « dérivant de la guerre » les bénéfices commerciaux quelconques résultant d'une augmentation de la production ou du montant des affaires ou d'une élévation des prix postérieure au 1^{er} août 1914. Le contribuable est autorisé à fournir la preuve que son bénéfice ne provient pas de la guerre, mais, par exemple d'un perfectionnement de l'exploitation.

Les bénéfices nouveaux, c'est-à-dire réalisés depuis la guerre sont soumis à un impôt spécial, additionnel à l'impôt sur la richesse mobilière. Ils sont constatés à part et assujettis à l'impôt sur le revenu, s'ils dépassent 2.500 livres.

Les bénéfices supplémentaires sont astreints à un impôt complémentaire qui se surajoute à l'impôt sur le revenu. Pour déterminer quand il y a profit supplémentaire ou extra bénéfice, il faut distinguer, selon l'origine des revenus, en classant d'un côté les commerçants et industriels, de l'autre les intermédiaires.

Pour ces derniers, le revenu de base est le revenu imposé en 1913-1914. Est considéré comme extra profit le surplus. C'est au fond le principe de la loi française.

Mais pour les commerçants et industriels, on prend comme base le capital engagé, défini de façon différente selon les catégories de contribuables. On tient compte

du temps pendant lequel le capital a été engagé, un capital d'un million ayant rapporté 80.000 livres en six mois sera taxé à raison de 16 0/0 (1). Si le bénéfice est inférieur à 8 0/0 du capital, il n'est soumis qu'à l'impôt sur la richesse mobilière. S'il le dépasse on le soumet à l'impôt nouveau.

Donc, à la différence des autres législations, on ne s'inquiète pas du bénéfice réel d'avant guerre : si le bénéfice a augmenté pendant la guerre sans dépasser 8 0/0, la partie supplémentaire de ce bénéfice n'est pas taxée, l'Etat ne le considère pas comme excessif. Par contre, si le bénéfice d'avant guerre était de 12 0/0, et celui de guerre de 9 0/0, seulement, ce dernier est soumis à l'impôt comme dépassant le taux normal qui représente le bénéfice légitime d'une entreprise.

Ce système est donc avantageux à l'Etat, pour toutes les entreprises dont les bénéfices dépassaient 8 0/0 en temps de paix et qui échapperaient à la loi française.

Pour le contribuable, il est avantageux, comme en France, dans la mesure où l'évaluation d'après le capital est inférieure au bénéfice net d'avant guerre.

Le bénéfice imposable est le bénéfice net, déduction faite du passif et des « amortissements exceptionnels, pour installations spéciales effectuées en vue de fournitures de guerre et des commissions versées aux industriels, dont il sera justifié ».

Les bénéfices ne sont assujettis à l'impôt que s'ils présentent une certaine importance ; pour les commerçants et industriels le bénéfice doit dépasser 2.500 livres et 8 0/0 du capital investi. Pour les intermédiaires, il doit

(1) Ex. emprunté à M. William Onalid.

dépasser de $1/10^e$ le revenu ordinaire et être supérieur en valeur absolue à 2.500 livres.

Impôt de superposition à l'impôt sur le revenu de la richesse mobilière, l'impôt sur les bénéfices exceptionnels est perçu selon un tarif progressif, gradué par tranches, et sans déduction. Pour les commerçants et industriels il va de 20 à 60 0/0, selon que le taux du bénéfice va de 8 à 20 0/0, pour les intermédiaires il va de 10 à 40 0/0, selon le taux de l'excédent par rapport au revenu ordinaire.

Ces tarifs du 9 novembre 1916 ont fini par doubler ceux du 21 novembre 1915 déjà aggravés le 31 août 1916. Avec l'impôt sur le revenu de la richesse mobilière, cet impôt arrive à prélever 31,73 à 71,73 0/0 du bénéfice réalisé depuis la guerre par le commerçant et de 31,55 à 51,55 0/0 de celui réalisé par les intermédiaires. La déclaration est obligatoire et contrôlée. Les sanctions consistent en amendes. Les recours des contribuables sont portés devant les commissions administratives.

La législation italienne est donc fort intéressante car elle présente l'avantage d'être conçue « selon les principes économiques puisés à l'étude systématique des faits. Elle donne une définition du bénéfice de guerre, en le rattachant aux causes économiques qui le font naître ; augmentation de la production, hausse des prix. Elle atteint non seulement ce bénéfice de guerre, mais tout bénéfice supérieur à un bénéfice normal évalué en fonction du capital commercial. Quant à ceux qui travaillent sans capital, les intermédiaires, elle les frappe sur les bénéfices vraiment exceptionnels. Les dispositions de cette loi nous paraissent constituer un ensemble législatif fort intéressant, très étudié, dont le rendement peut aisément

ment soutenir la comparaison avec celui des autres pays, malgré le champ volontairement restreint de son domaine d'application (1). »

II. — La loi américaine.

La loi du 8 septembre 1916 frappe les seuls fournisseurs de la guerre. Celle du 3 mars 1917 atteint tous les bénéfices dépassant 8 0/0 du capital, celle du 3 octobre 1917 supprime les deux précédentes.

Elle atteint les particuliers et les sociétés se livrant à des opérations commerciales, industrielles, lucratives ; sont exempts, fonctionnaires et agriculteurs.

Elle frappe le bénéfice net de l'année de 1917, diminué d'une somme égale au pourcentage moyen de bénéfice, par rapport au capital, pour les années 1911-1912 sans pouvoir dépasser 9 0/0 ou descendre au-dessous de 7 0/0, et selon les cas, d'une somme de 3.000 dollars pour les sociétés et de 6.000 dollars pour les entreprises individuelles.

Une société qui faisait 8.000 dollars de bénéfices, avec un capital de 100.000 dollars avant la guerre, et, pendant la guerre 15.000 dollars de bénéfices, sera autorisée à déduire au moins 7.000 dollars et au plus 9.000, plus 3.000 dollars, soit 10 ou 12.000 dollars. Le surplus constitue la base de l'impôt.

Ce système hybride résulte d'un compromis entre la Chambre et le Sénat, la première voulant frapper seulement le bénéfice excessif (dépassant 8 0/0 du capital) le

(1) M. Oualid.

second voulant frapper l'excédent du bénéfice de guerre par rapport à celui du temps de paix.

La déclaration est obligatoire, comme pour l'income-tax.

Ce taux est progressif, selon le rapport entre le bénéfice imposable et le capital investi. Il va de 20 à 60 0/0 du bénéfice. Pour les entreprises sans capital propre, l'impôt est de 8 0/0 du bénéfice net, déduction faite de 3.000 ou 6.000 dollars.

La loi américaine est sévère, mais plus heureux que leurs collègues européens, les industriels américains ont pendant les trois premières années, réalisé les plus gros bénéfices sans satisfaire à la voracité de l'Etat.

CHAPITRE XX

LA RÉGIE INTÉRESSÉE

- I. — *Principes généraux de ces législations.*
- II. — *Une autre solution : la Régie intéressée.*

I. — Principes Généraux de ces législations.

De l'étude de ces diverses législations, il découle certaines remarques générales. La période d'application remonte au 1^{er} août 1914 en Italie, en France, en Hollande, en Angleterre; au 1^{er} septembre 1914 en Autriche; à diverses dates de 1915 en Espagne, en Suède, au Danemark, en Australie, au Canada, en Suisse; à 1916, en Russie et aux Etats-Unis.

L'Allemagne, l'Autriche, la Suède, le Danemark atteignent tous les revenus. Les autres pays ne frappent que les bénéfices commerciaux. En général, les fonctionnaires sont exempts de l'impôt, les agriculteurs également.

Les bénéfices de guerre sont en général l'excédent sur le bénéfice normal, ou de base, du temps de paix, calculé sur les deux ou trois ou cinq exercices précédant la guerre. Presque partout, liberté est laissée aux assujettis d'éva-

luer forfaitairement leur bénéfice de base, en fonction du capital investi.

Le taux normal est 5 0/0 en Danemark, Suisse, Hollande; 6 0/0 en Allemagne, Autriche, et en France avant qu'il ait été porté à 8, 6 0/0 pour les sociétés et 7 0/0 pour les particuliers en Angleterre et en Australie, 8 0/0 en Russie et Italie.

Le capital commercial est parfois défini par la loi, (Angleterre, Etats-Unis, Allemagne); souvent il résulte de la preuve fournie par l'assujetti que tels capitaux sont effectivement engagés dans l'entreprise (France, Italie); l'Angleterre imitée par la Nouvelle-Zélande permet à l'Administration d'estimer le capital dans certains cas.

Presque partout une déduction est opérée à la base, 1.325 francs en Russie, 1.450 en Suède, 2.500 en Italie, 3.000 en France, Angleterre, Australie, 7.500 en Nouvelle-Zélande, 10.000 en Suisse, 11.250 au Danemark.

Le tarif est proportionnel, ou progressif.

Si le bénéfice est considéré comme une unité imposable indépendante, on peut le frapper d'un impôt proportionnel ou gradué par tranches.

La progressivité du taux peut au contraire être en rapport avec l'excédent du bénéfice de guerre sur le bénéfice normal, ou avec le capital, suivant différents procédés.

La Suède, le Danemark, l'Autriche, la France, les Etats-Unis, l'Allemagne ont des tarifs progressifs.

Le Canada, la Suisse, la Hollande, l'Australie, l'Angleterre ont un tarif proportionnel.

Certains pays considèrent l'excédent dans ses rapports avec le capital, par exemple l'Autriche qui taxe à 100/0, la part de l'excédent ne dépassant pas 5 0/0 du capital, jusqu'à 35 0/0 celle dépassant 30 0/0.

D'autres pays prennent comme terme de comparaison avec le capital, le bénéfice total du temps de guerre et non pas le super bénéfice, par exemple la Russie où l'impôt de base est de 20 0/0 de l'excédent si le bénéfice total est de 8 0/0 du capital.

Seule la loi italienne compare le bénéfice exceptionnel du temps de guerre et le bénéfice normal du temps de paix pour faire porter sur la différence un impôt progressif au fur et à mesure que l'écart s'accroît.

Le projet de loi français s'inspirait d'un projet analogue.

On voit donc que la question des bénéfices de guerre a provoqué une abondante législation fiscale. Les mêmes causes ont partout produit les mêmes effets, malgré les différences politiques et économiques.

Impressionnante spontanéité, qui prouve que, dans l'état actuel du régime économique, c'était la solution la plus indiquée. Même l'Allemagne, caporalisée et préparée à la guerre, n'a pas osé procéder à la réquisition générale. On a renoncé à limiter les bénéfices dans le seul pays, l'Angleterre, où on l'a essayé. Mais si l'imposition des bénéfices de guerre a eu ce mérite de ne pas décourager l'intérêt personnel, tout en prélevant justement une part des bénéfices, doit-on en conclure que c'est la seule solution pratique, ou en tout cas la meilleure ? Etant donnée la hâte avec laquelle ont été conçus puis exécutés ces instruments fiscaux, il serait surprenant qu'ils fussent arrivés dès le premier coup, à la perfection.

II. — Une autre solution. Régie intéressée.

Quelles mesures a-t-on encore imaginé pour atteindre

ces fournisseurs de guerre, qu'il est légitime de soumettre à une fiscalité particulière, puisque leur prospérité tient beaucoup plus à des événements sociaux, qu'à leur initiative ou leur activité ? Il s'établit une association de fait entre le producteur et le consommateur, quand le consommateur est insatiable, et riche, comme l'Etat, au point de devenir le seul client, et un client qui, pour être satisfait, rend des services signalés au producteur.

Associé à la production, ne doit-il pas l'être aux bénéfices ? Il ne s'agit donc pas d'un droit léonin mais d'un quasi contrat, pour ainsi dire.

La jurisprudence française sur les bénéfices de guerre considère ainsi l'Etat comme un associé, un co-partageant, pour la durée de la guerre.

Pour le passé, ce partage revêt forcément une forme fiscale. Mais pour l'avenir, il peut résulter d'un contrat. D'où un système qu'il est question d'appliquer au bassin de Briey reconstitué, celui de la régie intéressée, et qui est à mi-route de la régie pure et simple et de l'indépendance absolue des fournisseurs. L'expression est impropre, car elle ferait supposer que le producteur c'est l'Etat et que l'intéressé c'est l'industriel, alors qu'en réalité c'est le contraire. Mais elle a le mérite de marquer la collaboration entre l'Etat et le fournisseur, collaboration qui maintient ce stimulant de l'intérêt personnel, et peut même l'exciter en proportionnant le prélèvement de l'Etat, aux services qui ont été rendus dans le passé par telle industrie et à ceux qu'on attend d'elle dans l'avenir. Ainsi on tiendra compte dans l'établissement des primes ou des abattements, de l'effort d'adaptation qui différencie les fournisseurs, suivant qu'ils ont continué leurs fabrications du temps de paix, ou se sont jeté dans de nouvelles entre-

prises, de la rapidité avec laquelle ils ont répondu à l'appel de l'Etat, enfin de l'utilité sociale de leur industrie et de ses extensions.

Cette question a fait l'objet d'une proposition de loi votée par la Chambre le 4 avril 1917.

Au point de vue technique, elle régleme la production de guerre, et prévoit les interventions suivantes avant la mise en régie intégrale : adjonction d'un conseiller technique, commercial ou financier, puis réquisition de la production.

Au point de vue main-d'œuvre elle précise la situation juridique des ouvriers mobilisés affectés aux usines de guerre vis-à-vis de l'autorité militaire, leur droit au salaire, etc. Enfin, au point de vue financier elle soumet les fournisseurs à un régime spécial.

On est réputé fournisseur quand, pendant la guerre, le tiers au moins du chiffre total d'affaires correspondra à des marchés avec l'Etat. Alors on est soumis à un nouveau régime de contribution sur ses bénéfices ; ou à un partage de ceux-ci avec l'Etat. Les marchés passés avant la promulgation de la loi donnent lieu à prélèvement fiscal ; ceux passés depuis, à un partage avec l'Etat.

1° Pour les premiers, c'est le bénéfice net déterminé conformément au bilan habituel qui est composé.

Des abattements ou déductions tiendront compte des conditions dans lesquelles les fournisseurs ont prêté leur concours à la Défense Nationale ; importance et rapidité de l'effort, rôle qu'ils pourront avoir dans l'après-guerre.

Les déductions se présentent comme des amortissements exceptionnels, visant les immobilisations, dont la valeur sera nulle après la guerre, soit pour cause d'usure,

soit pour cause d'impossibilité d'adaptation à une autre production.

On amortira aussi les dépenses nécessitées par la transformation d'usines quelconques en usines de fabrications de guerre, et les dépenses faites ou prévues pour le passage des fabrications de guerre à la production du temps de paix, car tout ce qui prépare la lutte économique d'après guerre est d'utilité nationale. On tiendra compte aussi dans les dépenses de la partie exceptionnelle qui résulte de la hausse des prix, et on pourra amortir partiellement, celles des dépenses qui n'auront pas été amorties intégralement par ailleurs. Cet amortissement sera égal à autant de fractions unitaires de la dépense faite, qu'il se sera écoulé de fois douze mois depuis l'engagement effectif de la dépense.

Par exemple (1), un industriel a consacré un million à la construction d'une usine de guerre qui conserve, à la cessation des hostilités, une valeur de 600.000 francs. La hausse des prix due à la guerre a entraîné un excédent de dépenses de 150.000 francs qu'il est autorisé à déduire de son bénéfice. Reste 450.000 francs à l'actif net de son bilan. Il pourra en déduire autant de fois $1/10^e$ qu'il se sera écoulé d'années pleines depuis sa construction. S'il s'est écoulé 4 ans, la déduction sera de $4/10^e$, soit 180.000 francs à l'actif ce qui aura pour effet évidemment de diminuer le bénéfice net.

2° Pour les marchés passés postérieurement à la promulgation de la loi, ils donneront lieu à un règlement de comptes établi sur les bases suivantes :

Les contrats relatifs aux marchés contiendront une

(1) Emprunté à M. Oualid.

clause stipulant que si le bénéfice rapporté au montant du marché (6 0/0), le surplus sera partagé entre l'Etat et le fournisseur. Le bénéfice est l'excédent de la somme revenant effectivement à l'industriel sur le total de ses frais.

Comme ceux-ci seront difficiles à déterminer pour un marché donné, on les évaluera à l'aide d'un coefficient de frais généraux moyen pour l'ensemble des opérations de même nature effectuées pendant la période d'exécution du marché.

Ce système transactionnel n'a pas été naturellement sans soulever de résistances dans l'opinion. On n'a guère reproché à la partie financière de cette loi, que sa rétroactivité et son incidence finale sur l'Etat. Les dispositions techniques ont davantage effrayé les intéressés. Il faut que ceux-ci se laissent peu à peu gagner par un esprit nouveau. Ce phénomène, dans l'évolution économique, de l'intervention croissante de l'Etat, on peut le regretter du point de vue philosophique; il n'en reste pas moins une nécessité impérieuse, mise en lumière par la guerre et qui survivra à la guerre. « Il n'est pas douteux, dit M. Oualid, que l'organisation industrielle de demain ne saurait se concevoir sous la forme étroitement individualiste qu'elle a trop souvent revêtue chez nous ». Ceci une fois admis, la régie intéressée paraît une solution heureuse qui tient compte du souci de la production nationale et du désir de justice fiscale.

Conçue pour être appliquée pendant la guerre, la régie intéressée peut tout aussi bien être appliquée pendant la paix. Nous disions qu'il était question de l'appliquer notamment au bassin minier de Briey. Ce serait la juste contre-partie de l'aide que l'Etat fournira aux industries de cette région pour leur reconstitution.

CONCLUSION

Quelle conclusion générale peut-on tirer de l'étude de tout ce mouvement d'idées, stimulé par le caractère exagéré des bénéfices de guerre, mais qui demain s'attaquera à tous les bénéfices excessifs ?

Entre le système collectiviste qui ferait de l'Etat le seul producteur, et la liberté absolue de la concurrence qui favorise tous les monopoles, une conception transactionnelle s'impose de plus en plus, et elle n'est pas théorique puisque la guerre en a exigé l'application chaque jour ; elle fait de l'Etat un régulateur de la concurrence, un contrôleur de la production. L'idée fait son chemin, malgré les résistances des intéressés, et même pénètre parmi eux. En Angleterre, pays par excellence de toutes les libertés, la commission chargée d'étudier les conditions du commerce après la guerre, disait récemment, à la fin de ses travaux :

« Les méthodes individualistes qui ont été jusqu'à présent suivies, doivent être complétées, et même remplacées par la coopération et la coordination des efforts, en ce qui concerne la fourniture des matières premières, la production, l'organisation du marché. Tous les encouragements devront être donnés par le gouvernement

pour aboutir à une entente entre industriels ». (Débats à la Chambre, 4 déc. 1918.)

En France, peu de jours après, avec sa haute autorité de Ministre de la reconstitution industrielle, et de grand industriel, M. Loucheur tenait le langage suivant s'adressant à un groupe d'industriels des pays envahis :

« Il va falloir vous plier à des conditions économiques nouvelles, accepter le payement de salaires élevés, faire sa place légitime à la collaboration ouvrière, obéir à des réglementations spéciales, consentir à une intervention de l'Etat qui pourra sembler porter atteinte à votre liberté commerciale, mais dont vous apercevrez vite la nécessité. »

Puissent ces paroles germer, fructifier dans tous les esprits, et se lever de cette terre de France, arrosée de tant de sang, la grande moisson espérée de prospérité nationale et d'ordre social (1).

(1) Il est certain que les partis politiques auront tendance à se classer de plus en plus d'après ces grandes tendances économiques. Les étiquettes politiques ne correspondent plus à grand'chose, et la poussière des groupes se cristallisera en trois grands partis : conservation sociale, évolution sociale, révolution sociale.

Vu : Le Doyen,

Vu : Le Président de la Thèse,

F. LARNAUDE.

G. JÈZE.

Vu et permis d'imprimer :

Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris.

L. POINCARÉ.

ANNEXES

TEXTES OFFICIELS

Loi du 1^{er} juillet 1916.

Concernant : 1^o l'établissement d'une contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés pendant la guerre ; 2^o Certaines mesures fiscales relatives à la législation des patentes.

(J. off., 2 juillet).

TITRE PREMIER

CONTRIBUTION EXTRAORDINAIRE SUR LES BÉNÉFICES EXCEPTIONNELS OU SUPPLÉMENTAIRES RÉALISÉS PENDANT LA GUERRE

Article premier. — § 1. Il est institué une contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires, provenant des opérations ci-après définies, réalisés depuis le 1^{er} août 1914 jusqu'à l'expiration du douzième mois qui suivra celui de la cessation des hostilités :

§ 2. Par les personnes non patentées, exception faite des agriculteurs vendant leur récolte à l'Etat, ayant passé des marchés, soit directement, soit comme sous-traitants, pour des fournitures destinées à l'État ou à une administration publique et par toutes

personnes ayant accompli un acte de commerce à titre accidentel ou en dehors de leur profession en vue du même objet ;

§ 3. Par les personnes patentées ou non, ayant prêté leur concours pécuniaire ou leur entremise moyennant rémunération, redevance ou commission, pour la conclusion d'un marché avec l'Etat ou une administration publique ;

§ 4. Par les sociétés et les personnes passibles de la contribution des patentes dont les bénéfices ont été en excédent sur le bénéfice normal ;

§ 5. Par les exploitants d'entreprises assujetties à la redevance proportionnelle prévue par l'article 33 de la loi du 21 avril 1810.

Art. 2. — § 1. La contribution extraordinaire est établie en prenant pour base l'excédent du bénéfice net, respectivement obtenu pendant la période s'étendant du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915 et pendant chacune des années suivantes sur le bénéfice normal constitué par la moyenne des produits nets réalisés au cours des trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914.

§ 2. Si la période pendant laquelle ont été réalisées, antérieurement au 1^{er} août 1914, les opérations du contribuable visées à l'article premier ne comprend pas trois exercices, le bénéfice normal est calculé d'après la moyenne des résultats pendant cette période.

§ 3. Le bénéfice normal ne peut en aucun cas, même si le contribuable n'a réalisé d'opérations qu'à partir du 1^{er} août 1914, être évalué à une somme inférieure ni à 5 000 francs, ni à 6 0/0 des capitaux réellement engagés par lui et rémunérés dans ses entreprises, tels qu'ils résultent d'actes, de livres de commerce régulièrement tenus ou d'autres preuves certaines.

§ 4. Pour la comparaison du bénéfice normal avec celui qui a été réalisé au cours de la période de guerre, les bénéfices à comparer sont constitués par la totalisation des produits nets des diverses entreprises exploitées en France par un même contribuable, sous déduction, s'il y a lieu, des pertes résultant d'un déficit d'exploitation dans certaines de ces entreprises

§ 5. En ce qui concerne la période du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915, la comparaison avec le bénéfice normal annuel est faite après avoir majoré celui-ci de cinq douzièmes.

§ 6. Pour la comparaison du bénéfice réalisé au cours de la dernière période d'imposition avec le bénéfice normal, celui-ci sera, s'il y a lieu, majoré ou diminué d'un nombre de douzièmes égal à la différence entre le nombre de mois compris dans ladite période et un exercice annuel.

Art. 3. — § 1. Le produit net, en période de guerre, est calculé en établissant le bilan, pour chaque entreprise, suivant les règles antérieures propres à cette entreprise, notamment en déduisant, s'il y a lieu, la somme nécessaire à la réserve légale et celles qui sont habituellement réservées à l'amortissement des bâtiments et du matériel.

§ 2. Sont, en outre, déduites du bénéfice supplémentaire établi comme il est dit ci-dessus, pour obtenir le bénéfice imposable, sous réserve de la revision prévue au troisième paragraphe de l'article 15 :

1° Les sommes destinées aux amortissements supplémentaires nécessités soit par les dépréciations exceptionnelles du matériel résultant d'une prolongation de la durée journalière du travail normal, soit par le fait d'installations ou de dépenses spéciales effectuées en vue de fournitures de guerre ;

2° Les sommes correspondant à l'intérêt à 6 0/0 des capitaux employés dans les entreprises situées en pays envahi ou sinistrés et à l'amortissement habituel de ces entreprises.

§ 3. Aucune déduction ne sera opérée au profit de l'intermédiaire qui se sera contenté de rétrocéder un contrat en prélevant une remise.

Art. 4. — § 1. Tout contribuable désigné au deuxième ou au troisième paragraphe de l'article premier produira, dans les deux mois qui suivront le soixantième jour après la promulgation de la loi, la déclaration du bénéfice exceptionnel par lui réalisé, pendant la période s'étendant du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915, comme fournisseur ou intermédiaire, sous déduction de 5.000 francs, en indiquant à quel titre il a réalisé ce bénéfice.

§ 2. La même déclaration sera faite, pour les années suivantes, dans les trois mois qui suivront le 31 décembre de chaque année.

Art. 5. — § 1. Tout patenté ou tout exploitant de mines, visé au quatrième ou au cinquième paragraphe de l'article premier, astreint à la contribution instituée par la présente loi, produira, pour les périodes indiquées et dans les délais prévus à l'article précédent, une déclaration comportant, pour chacune de ses exploitations :

1° Le bénéfice net réalisé pendant la période à laquelle se rapporte l'imposition ;

2° Le montant du bénéfice normal ;

3° L'excédent constituant le bénéfice supplémentaire ;

4° Les sommes déduites pour la réserve légale et pour les amortissements habituels, en vertu du premier paragraphe de l'article 3.

§ 2. S'il ne veut ou ne peut fournir les éléments nécessaires à la détermination du bénéfice normal, il évaluera celui-ci à une somme égale à trente fois le principal de la patente, sans que cette somme puisse être inférieure ni à 5.000 francs, ni à 6 0/0 des capitaux réellement engagés dans les entreprises.

§ 3. Le contribuable indiquera, en outre, s'il y a lieu, dans sa déclaration, les sommes à déduire du bénéfice supplémentaire :

1° Pour les pertes d'exploitation visées au quatrième paragraphe de l'article 2 ;

2° Pour les déductions autorisées par les §§ 2 et suivants de l'article 3.

§ 4. Lorsque le bénéfice net réalisé pendant la période à laquelle se rapporte l'imposition n'excédera pas le montant du bénéfice normal, le contribuable aura la faculté de faire une déclaration simplement négative.

Art. 6. — § 1. Les délais impartis pour les déclarations prévues à l'article 5 pourront être prolongés, par décision du directeur général des contributions directes, sur la demande du contribuable dont le bilan annuel est habituellement établi sur une période de douze mois ne coïncidant pas avec l'année normale.

§ 2. Dans le cas visé au paragraphe précédent, comme pour la période du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915, le bénéfice supplémentaire sera calculé à l'aide de deux bilans intéressant l'exercice imposable, en prenant dans chacun de ces bilans le nombre de mois compris dans l'exercice d'imposition.

§ 3. En dehors des cas visés ci-dessus, un décret fixera les conditions dans lesquelles les délais supplémentaires seront accordés aux contribuables, mobilisés ou non, qui se trouveraient empêchés de souscrire leur déclaration dans les délais et conditions indiquées aux articles 4 et 5.

§ 4. Les déclarations sont rédigées sur ou d'après les formules déposées dans les mairies, dûment certifiées par les déclarants et adressées au directeur des contributions directes du département où se trouve située la commune du principal établissement ou du siège social des personnes ou des sociétés intéressées. Elles peuvent être produites par mandataire. Il est délivré récépissé.

Art. 7. — § 1. Les déclarations sont soumises à l'examen d'une commission siégeant au chef-lieu de chaque département et comprenant :

Le trésorier-payeur général ;

Le directeur des contributions directes et du cadastre ;

Le directeur des contributions indirectes ;

Le directeur de l'enregistrement, des domaines et du timbre.

§ 2. Dans le ressort de chaque direction des douanes, le directeur ou un agent supérieur par lui délégué fait également partie de la Commission.

§ 3. Celle-ci est présentée par le chef de service le plus ancien en grade.

§ 4. Un agent des Contributions directes désigné par le directeur remplit les fonctions de secrétaire avec voix délibératrice.

§ 5. Plusieurs Commissions peuvent, s'il est nécessaire, être constituées dans un même département, en vertu d'un arrêté du Ministre des Finances, qui fixe le siège et la circonscription de chacune d'elles. Dans ce cas, les chefs de service ci-dessus visés désignent respectivement un agent supérieur de leur Administration pour faire partie de la Commission ou des Commissions où ils ne siègent pas personnellement et chaque Commission est présidée par le fonctionnaire le plus élevé ou le plus ancien en grade.

§ 6. La Commission règle elle-même les jours et heures de ses séances ; elle est convoquée par son président.

§ 7. Les décisions sont prises à la majorité des voix ; en cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante.

§ 8. La présence de quatre membres au moins est nécessaire à la validité des décisions.

Art. 8. — § 1. La Commission examine les déclarations ; elle peut entendre les intéressés et se faire communiquer par eux, ainsi que par les administrations de l'Etat, des départements et des communes tous documents nécessaires pour établir les bases d'imposition.

§ 2. Elle peut faire procéder, par l'un ou l'autre des services financiers, à des vérifications sur place, en présence des intéressés ou ceux-ci dûment appelés.

§ 3. Si la Commission n'accepte pas la déclaration, le contribuable est invité, par lettre recommandée indiquant les points contestés, à se faire entendre dans le délai d'un mois.

§ 4. Le contribuable peut faire parvenir à la Commission, dans le délai ci-dessus, par lettre recommandée, son acceptation ou ses observations.

§ 5. Ces formalités remplies, la Commission fixe les bases de la contribution. L'intéressé peut, dans le délai d'un mois à partir du jour où il a reçu notification de la décision motivée de la Commission, avertir l'Administration qu'il maintient sa décision ; le litige est alors porté devant la Commission supérieure.

Art. 9. — § 1. Le contribuable qui n'aura pas produit sa déclaration dans les délais impartis par les articles 4 et 5 de la présente loi sera, après mise en demeure suivie d'un nouveau délai d'un mois, imposé par voie de taxation d'office.

§ 2. Le contribuable pourra répondre à la mise en demeure, dans le délai ci-dessus, par la déclaration négative prévue à l'article 5, s'il ne se croit pas imposable.

§ 3. La taxation sera établie par la Commission.

§ 4. Pour les contribuables non patentés, à l'aide des éléments recueillis par les services publics et notamment par l'examen des marchés ;

§ 5. Pour les assujettis à la redevance des mines, par la comparaison du produit net, servant de base à la redevance proportionnelle et correspondant à chacune des périodes d'imposition à laquelle s'applique la contribution, avec la moyenne du

produit net correspondant aux trois exercices antérieurs du 1^{er} août 1914 ;

§ 6. Pour les sociétés soumises à la publication de leurs bilans, par la comparaison des bilans des trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914 avec celui de l'exercice imposable.

§ 7. Pour les patentés et les sociétés non soumises à la publication de leurs bilans, d'après les éléments dont dispose la Commission.

§ 8. Elle peut faire procéder par l'un ou l'autre des services financiers à des vérifications sur place en présence des intéressés ou deux-ci dûment appelés.

§ 9. En aucun cas, le bénéfice normal ne peut être évalué à une somme inférieure à 5.000 francs, ni à trente fois le principal de la patente, ni à 6 pour 100 du capital engagé.

Art. 10. — § 1. La taxation établie sera notifiée au contribuable par l'Administration des Contributions directes par lettre recommandée. La notification devra faire connaître à l'intéressé pour chacune de ses exploitations les chiffres arrêtés en ce qui concerne :

1^o Le bénéfice fixé pour la période à laquelle se rapporte l'imposition ;

2^o La déduction opérée à titre de bénéfice normal ;

3^o L'excédent constituant la base de la taxation.

§ 2. Le contribuable taxé d'office ne peut contester la taxation devant la Commission d'appel, dans le délai imparti par l'article 8, qu'en apportant toutes les justifications de nature à faire la preuve du chiffre exact de ses bénéfices, exceptionnels ou supplémentaires.

§ 3. Pour les entreprises visées au cinquième paragraphe de l'article 1^{er}, le bénéfice imposable est établi d'après le produit net servant de base à la redevance proportionnelle.

Art. 11. — § 1. Dans le délai d'un mois à partir du jour où elles ont reçu notification des décisions de la Commission du premier degré, les personnes ou sociétés intéressées peuvent faire appel de ces décisions.

§ 2. Dans le même délai, le directeur des Contributions directes peut faire appel de toute décision de la Commission qu'il juge contraire aux droits du Trésor.

§ 3. Ces appels sont portés devant une Commission supérieure, siégeant au Ministère des Finances et comprenant :

Un président de section du Conseil d'État, désigné par le Ministre de la Justice et remplissant les fonctions de président de la Commission ;

Deux conseillers d'État en service ordinaire, également désignés par le Ministre de la Justice ;

Deux conseillers maîtres à la Cour des Comptes désignés par le Ministre des Finances ;

Deux inspecteurs des finances, désignés par le Ministre des Finances ;

Le Directeur général des Contributions directes et un administrateur des Contributions directes désignés par le Ministre des Finances ;

Six membres désignés par la réunion des présidents des Chambres de Commerce ou, à défaut, par le Ministre du Commerce et de l'Industrie.

§ 4. Des auditeurs au Conseil d'État désignés par le Ministre de la Justice et des auditeurs à la Cour des comptes désignés par le Ministre des Finances peuvent être adjoints à la Commission en qualité de rapporteurs.

§ 5. Les fonctions de secrétaire seront remplies par un ou plusieurs employés supérieurs de la Direction générale des Contributions directes désignés par le Ministre des Finances.

§ 6. La Commission supérieure peut se diviser en deux sections dont chacune comprendra, en outre du président de section du Conseil d'État, un conseiller d'État, un conseiller maître à la Cour des comptes, un inspecteur des finances, l'un des deux fonctionnaires des Contributions directes désignés par le Ministre des Finances, trois des membres désignés par la réunion des Chambres de Commerce ou, à défaut, par le Ministre du Commerce et de l'Industrie.

§ 7. La Commission supérieure statue sur mémoires ; ses décisions, qui doivent être motivées, sont rendues définitivement et en dernier ressort ; elles ne peuvent être attaquées que pour excès de pouvoir ou violation de la loi devant le Conseil d'État.

§ 8. Un décret déterminera les conditions du fonctionnement

de la Commission et l'organisation des sections ci-dessus prévues.

Art. 12. — L'impôt est calculé :

Pour les bénéfices exceptionnels réalisés par les personnes désignées au deuxième ou au troisième paragraphe de l'article 1^{er}, en leur appliquant le taux de 5 pour 100.

Pour les bénéfices supplémentaires des sociétés et des personnes passibles de la contribution des patentes ou de la redevance des mines, visées au quatrième ou au cinquième paragraphe de l'article 1^{er}, en appliquant le taux de 50 pour 100 à la portion du bénéfice excédant 5.000 francs.

Art. 13. — § 1. Lorsque la déclaration du contribuable sera reconnue insuffisante, la contribution correspondant à la fraction du bénéfice supplémentaire non déclarée sera majorée de moitié, si toutefois cette fraction est supérieure à 10 p. 100 du bénéfice total. Dans ce cas, la charge de la preuve, devant la Commission instituée par l'article 11, incombe à l'Administration.

§ 2. Toutefois, la pénalité prévue au paragraphe précédent ne sera pas applicable lorsque l'erreur aura été commise de bonne foi.

Art. 14. — Les droits afférents au bénéfice imposable seront majorés de 10 p. 100 à l'égard de tout contribuable qui n'aura pas souscrit de déclaration dans les délais prévus à l'article 4.

Art. 15. — § 1. Toute omission relevée par l'Administration des Contributions directes pourra être réparée jusqu'à expiration de l'année qui suivra celle de la cessation des hostilités.

§ 2. La Commission instituée par l'article 7 de la présente loi fixera les bases de l'imposition supplémentaire, suivant la procédure indiquée à l'article 8 et sous réserve du droit d'appel prévu au même article.

§ 3. Lorsque les sommes mises en réserve pour les amortissements de bâtiments, du matériel, d'outillage ou de créances irrécouvrables, seront reconnues exagérées par la Commission, l'excédent sera considéré comme bénéfice supplémentaire réalisé pendant la dernière année d'imposition.

§ 4. Par contre, lorsque, sur réclamation du contribuable jointe à sa déclaration pour la dernière année d'imposition, lesdites sommes seront reconnues insuffisantes par la Commission, la différence sera imputable au dernier exercice imposable.

Art. 16. — § 1. Les rôles de la contribution extraordinaire sont établis et le recouvrement en est poursuivi comme en matière de contributions directes.

§ 2. Le paiement des cotisations est exigible par quart, de deux mois en deux mois, à partir du premier jour du mois qui suit la publication du rôle pour l'impôt afférent à la période du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915, et de trois mois en trois mois pour les autres exercices.

§ 3. Toutefois, pour toutes les sociétés ou les personnes patentées ou passibles de la redevance des mines visées aux §§ 4 et 5 de l'article premier, les deux derniers quarts de la contribution afférente à chaque exercice d'imposition ne seront exigibles que six mois après l'expiration du dernier exercice de la période pour laquelle la contribution extraordinaire est instituée. Dans ces six mois, en cas de déficit, par rapport au bénéfice normal, révélé par des bilans de la période de guerre, le contribuable aura droit, sur la présentation de toutes ses feuilles d'imposition relatives à la contribution, à une détaxe correspondant à l'importance de ce déficit. La détaxe sera calculée en appliquant au montant de ce déficit la moyenne des taux effectifs des contributions des différents exercices.

§ 4. Le montant de la détaxe sera déduit de celui des impositions restant dues sur les exercices précédents, sans qu'en aucun cas il puisse y avoir lieu à répétition au bénéfice du contribuable.

Art. 17. — § 1. Les sociétés, les personnes passibles de la contribution des patentes, ainsi que les exploitants d'entreprises assujetties à la redevance proportionnelle de l'article 33 de la loi du 21 avril 1810, qui justifieront avoir employé, avant le 1^{er} avril 1916, en améliorations ou extensions de leur entreprise une partie ou la totalité des bénéfices exceptionnels ou supplémentaires taxés par la présente loi, pourront être autorisés à s'acquitter des impôts afférents aux bénéfices ainsi employés en

trois annuités, le point de départ de ces annuités étant l'année d'émission des rôles.

§ 2. Des autorisations seront accordées, après examen des justifications visées au paragraphe précédent, par la commission instituée par l'article 7 et sauf recours devant la Commission supérieure dans les conditions prévues à l'article 11.

§ 3. Pour l'exercice du privilège du Trésor et pour l'application de la prescription triennale, chacune des annuités sera considérée comme une contribution distincte afférente à l'année pendant laquelle elle est exigible.

§ 4. Nonobstant les autorisations accordées, le solde des impôts restant dû sera immédiatement exigible en cas de dissolution de la société, de faillite ou de liquidation judiciaire, de cession ou de cessation de l'entreprise.

Art. 18. — § 1. Tous avis et communications échangés entre les agents de l'administration ou adressés par eux aux contribuables et concernant la contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés pendant la guerre doivent être transmis sous enveloppe fermée.

§ 2. Les franchises postales et les taux spéciaux d'affranchissements reconnus nécessaires seront fixés comme en matière d'impôt général sur le revenu.

§ 3. Est tenue au secret professionnel dans les termes de l'article 378 du Code pénal. et passible des peines prévues audit article, toute personne appelée, à l'occasion de ses fonctions ou attributions, à intervenir dans l'établissement, la perception ou le contentieux de l'impôt.

Art. 19. — Les contribuables ne sont autorisés à se faire délivrer des extraits des rôles de la contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés pendant la guerre, suivant les dispositions législatives ou réglementaires applicables aux contributions directes, qu'en ce qui concerne leurs propres cotisations.

Art. 20. — Tout contribuable qui, en employant des manœuvres frauduleuses pour se soustraire en totalité ou en partie à l'établissement de la taxe, aura, par l'emploi de l'une de ces manœuvres, dissimulé ou tenté de dissimuler ses bénéfices, sera puni d'un emprisonnement de trois mois à deux ans et d'une

amende de cinq cents francs à dix mille francs (500 à 10.000) ou de l'une de ces deux peines seulement.

§ 2. L'article 463 du Code pénal sera applicable aux infractions prévues par la présente loi.

Art. 21. — Les dispositions de l'article 1167 du Code civil sont applicables aux actes faits par le contribuable en fraude des droits de l'État depuis le 13 janvier 1916.

Décret du 12 juillet 1916.

Fixant les conditions du fonctionnement de la commission supérieure instituée pour l'établissement d'une contribution extraordinaire sur les « bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés pendant la guerre ».

(. J. off., 16 juillet 1916),

Le Président de République française,

Sur le rapport du Ministre des Finances,

Vu la loi du 1^{er} juillet 1916, concernant l'établissement d'une contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés pendant la guerre;

Vu l'article 11 de la loi susvisée instituant au Ministère des Finances une Commission supérieure devant laquelle peuvent être portés les appels des décisions des commissions du premier degré créées par ladite loi, notamment le dernier paragraphe de cet article, lequel est ainsi conçu : « Un décret déterminera les conditions du fonctionnement de la commission et l'organisation des sections ci-dessus prévues ».

DÉCRÈTE :

Article premier. — § 1. Les personnes ou les sociétés visées par la loi du 1^{er} juillet 1916, qui se pourvoient contre les commissions du premier degré, doivent, dans le délai d'un mois, à partir du jour où elles ont reçu notification de la décision qui les concerne, adresser à la Commission supérieure une requête

formulée sur timbre, conformément à l'article 19 de la loi du 13 brumaire an VII.

§ 2. Cette requête, accompagnée de la lettre de notification de la décision attaquée, contient l'exposé des faits et moyens, les noms et domicile des réclamants, leurs conclusions et l'énonciation des pièces dont ils entendent se servir et qui y sont jointes

§ 3. L'appel que le directeur des contributions directes peut former en vertu de l'article 14, deuxième alinéa, de la loi du 1^{er} juillet 1916, est introduit dans les formes indiquées au paragraphe précédent.

Art. 2. — § 1. Les requêtes et en général toutes les productions des parties sont déposées ou adressées soit au secrétariat de la Commission supérieure au ministère des Finances (direction générale des contributions directes), soit au secrétariat de la commission du premier degré qui a rendu la décision attaquée (direction départementale des contributions directes); il en est délivré récépissé.

§ 2. Est considéré comme constituant un recours devant la Commission supérieure l'avis par lequel un contribuable fait connaître, dans les conditions prévues par l'article 8 de la loi, qu'il maintient sa déclaration.

§ 3. Les requêtes reçues au secrétariat de la commission du premier degré sont transmises à la Commission supérieure.

Art. 3. — Toutes les requêtes visées à l'article précédent sont inscrites sur un registre tenu au secrétariat de la Commission supérieure, suivant l'ordre de leur date d'arrivée.

Art. 4. — § 1. Le président de la Commission supérieure désigne le rapporteur chargé de l'examen de chaque affaire.

§ 2. La requête est transmise au Ministre des Finances pour faire compléter, s'il y a lieu, le dossier et y faire joindre l'avis de la commission du premier degré.

§ 3. Si l'appel émane du directeur des Contributions directes, la partie intéressée est avisée qu'elle peut prendre connaissance du dossier de l'affaire, au secrétariat de la Commission du premier degré, dans un délai de dix jours, et qu'un second délai de quinze jours lui est ensuite ouvert pour produire ses observations.

A l'expiration du délai de vingt-cinq jours, il peut être passé outre pour examen et décision.

Art. 5. — § 1. La Commission supérieure peut ordonner tout supplément d'instruction qu'elle juge nécessaire. Il y est procédé par les soins de la Commission du premier degré, à moins que la Commission supérieure n'ait elle-même indiqué par quel service et dans quelles conditions le supplément d'instruction doit être effectué.

§ 2. Les décisions prises à cet effet sont communiquées pour exécution du Ministre des Finances.

Art. 6. — Les décisions de la Commission supérieure sont prises à la majorité des voix. En cas de partage, la voix du président est prépondérante.

Art. 7. — § 1. Les rapporteurs ont voix délibérative dans les affaires qu'ils ont été chargés d'examiner.

§ 2. La présence de huit membres au moins ayant voix délibérative est nécessaire à la validité des décisions.

Art. 8. — Les décisions de la Commission supérieure mentionnant les noms des membres ayant délibéré ; elles contiennent les noms et qualité des parties, leurs conclusions et le visa des pièces principales. Elles doivent être motivées. Elles sont désignées par le président, le rapporteur et le secrétaire

Art. 9. — Les décisions de la Commission sont notifiées au contribuable intéressé, par lettre recommandée, et au secrétariat de la Commission du premier degré qui en délivre au directeur des Contributions directes les extraits nécessaires à l'établissement du rôle.

Art. 10. — § 1. La Commission est divisée en deux sections, dans les conditions prévues par l'article 11, douzième alinéa de la loi.

§ 2. Le président désigne les membres qui doivent siéger dans chacune des sections. Il peut, en cas de besoin, compléter une section par l'adjonction des membres appartenant à l'autre section.

Art. 11. — Le président désigne celle des sections qui doit inscrire la première requête, puis l'attribution des affaires est

faite à chacune des sections, sauf jonction des pourvois connexes, alternativement et dans l'ordre fixé par l'enregistrement.

Art. 12. — Le président a le droit, avant distribution, de réserver toute requête pour la soumettre à l'examen de la Commission supérieure réunie en Assemblée plénière.

Art. 13. — Les sections ont les mêmes pouvoirs que la Commission supérieure ; le fonctionnement en a lieu dans les mêmes formes et suivant les mêmes règles ; la présence de cinq membres au moins, ayant voix délibérative, est nécessaire à la validité des décisions. Une section peut toujours décider de renvoyer une affaire à l'examen de l'assemblée plénière.

Art. 14. — Le président de la Commission supérieure, en cas d'empêchement, peut être temporairement suppléé dans ses fonctions par un des membres de la Commission désigné par arrêté du Ministre des Finances.

Art. 15. — Le Ministre des Finances est chargé de l'exécution du présent décret.

Décret du 3 août 1916.

Fixant les délais supplémentaires accordés aux contribuables empêchés de souscrire, en temps utile, la déclaration relative à la contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés pendant la guerre.

(J. Off., 5 août 1916).

Le Président de la République française,

Sur le rapport du Ministre des Finances,

Vu le titre 1^{er} de la loi du 1^{er} juillet 1916, instituant une contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés pendant la guerre ;

Vu l'article 6 de ladite loi dont le troisième alinéa porte qu'un décret fixera les conditions dans lesquelles des délais supplémentaires seront accordées aux contribuables, mobilisés ou non,

qui se trouveront empêchés de souscrire leur déclaration dans les délais et conditions indiqués aux articles 4 et 5.

DÉCRÈTE :

Article Premier. — Les contribuables, mobilisés ou non, qui seront empêchés de souscrire, dans les délais impartis par les articles 4 et 5 de la loi du 1^{er} juillet 1916, la déclaration prévue pour l'établissement de la contribution extraordinaire instituée par ladite loi, disposeront, pour produire cette déclaration, d'un délai supplémentaire prenant fin au plus tard *trois mois* après la date de la cessation des hostilités, telle que cette date sera fixée en exécution de l'article 2 du décret du 10 août 1914.

Art. 2. — § 1. Quand un contribuable se croira en droit de prétendre qu'il est empêché de souscrire sa déclaration dans le délai fixé par les articles 4 et 5 de la loi, il devra, s'il veut obtenir le bénéfice des délais supplémentaires, en informer le directeur des Contributions directes, le trentième jour au plus tard avant l'expiration du délai légal, en précisant la nature de l'empêchement qu'il entend invoquer ; le délai de déclaration sera suspendu, en ce qui le concerne, moyennant l'accomplissement de cette formalité.

§ 2. Si la Commission du premier degré estime que le cas d'empêchement est allégué à tort, le directeur des Contributions directes en avertira, par lettre recommandée avec avis de réception, le contribuable, qui pourra faire sa déclaration dans les quinze jours suivant la réception de cet avis, au cas où le délai légal prendrait fin avant l'expiration de ladite période.

§ 3. Lorsque la Commission aura constaté que l'empêchement ayant motivé la prolongation du délai de déclaration a cessé d'exister, le directeur des Contributions directes en préviendra l'intéressé, par lettre recommandée avec avis de réception, en lui impartissant, pour produire sa déclaration, un délai de trois mois, lequel courra à partir de la réception de l'avis.

§ 4. Dans l'un et l'autre cas, si le contribuable ne produit pas de déclaration et s'il est taxé d'office par la Commission du premier degré, il conservera le droit de réclamer contre cette taxation devant la Commission supérieure et de justifier qu'à la date de l'avis qui lui a été adressé, il se trouvait réellement dans le

cas d'empêchement prévu par la loi. Si sa réclamation est reconnue fondée, il se retrouvera placé dans la situation du contribuable pour qui le délai de déclaration n'est pas expiré, à moins que le terme extrême fixé par l'article 1^{er} ne soit déjà dépassé, auquel cas la procédure réglée par le premier alinéa de l'article 9 de la loi du 1^{er} juillet 1916 lui deviendra applicable.

Art. 2. — Le Ministre des Finances est chargé de l'exécution du présent décret.

BIBLIOGRAPHIE

Documents officiels.

- Loi du 1^{er} juillet 1916. *Journal Officiel*, 2 juillet 1916.
- Loi du Budget du 30 décembre 1916.
- Loi du 2 juin 1917.
- Loi des Finances du 31 décembre 1917.
- Décret du 12 juillet 1916.
- Décret du 3 août 1916.
- Débats parlementaires. Chambre. Séances des 10, 11, 15, 17, 18, 22 février 1916, 30 juin 1916.
- Sénat. 25, 26, 30 mai, 2, 6, 8 juin 1916.
- Projet du Gouvernement. Chambre, séance du 13 janvier 1916.
- Rapport de M. Raoul Péret. Chambre, séance du 28 janvier 1916.
- Rapport de M. Aimond. Sénat, séance du 30 mai 1916.
- 2^e Rapport de M. Péret. Chambre, séance du 22 juin 1916.
- Circulaire de la Direction générale des Contributions directes du 14 août et 8 décembre 1916.
- Questions écrites des Parlementaires et Réponses du Ministre des Finances.
- Décisions de la Commission supérieure (260 publiées à ce jour).
- Table des décisions, Ministère des Finances, 1918.
- Règlements des opérations concernant la contribution extraordinaire sur les Bénéfices de Guerre. Ministère des Finances, 1918.
- Bulletin de statistique du Ministère des Finances* (de mai à juillet 1916).

Rapport de M. Landry sur le renouvellement du privilège de la Banque de France (séance du 12 mai 1918).

Commentaires.

MAGUERO et HOUPIN. — La contribution sur les Bénéfices de Guerre.

MAGUERO, directeur. — *Revue Mensuelle de Doctrine et de Jurisprudence*. — La contribution sur les Bénéfices de Guerre.

COPPER-ROYER. — Les Bénéfices de période de Guerre.

VIELLANT. — Les Bénéfices de Guerre et la comptabilité des contribuables.

BOUGAULT. — L'Impôt sur les Bénéfices de Guerre.

BONNEFOY. — Code pratique sur les Bénéfices réalisés pendant la Guerre.

COMBAT (F.). — L'Impôt sur les Bénéfices de Guerre.

CHALON (M.). — La Loi sur les Bénéfices de Guerre.

LECOUTURIER (Emile). — La taxation des Bénéfices de Guerre.

BESSON. — Traité pratique de la contribution des Bénéfices de Guerre.

Les Bénéfices de Guerre. Rapport présenté par M. William Oualid au Comité national d'Etudes sociales et politiques.

Excess profits taxation abroad l'*Economic Journal*, mai 1917.

TABLE DES MATIÈRES

Plan.

PREMIÈRE PARTIE

	Pages.
CHAPITRE PREMIER. — <i>Historique de la Loi</i>	3
I. — L'impôt de guerre dans l'Histoire	3
II. — L'opinion publique et les initiatives parlementaires en 1915	7
III. — La législation sur les bénéfices de guerre à l'étran- ger fin 1915	10
IV. — Projet du Gouvernement	14
Rapport de M. Péret	15
Débats devant la Chambre	17
Rapport de M. Aimond. Débats au Sénat	19
V. — Texte modifiant et interprétant la loi du 1 ^{er} juil- let 1916	21

DEUXIÈME PARTIE

CHAPITRE II. — <i>Des Assujettis</i>	27
I. — Les diverses catégories d'Assujettis	27
II. — Les Fournisseurs d'occasion	29
III. — Les Intermédiaires	31
IV. — Personnes et Sociétés patentées	32

V. — Exploitants de Mines	36
VI. — Bénéfices faits à l'Etranger.....	37
CHAPITRE III. — <i>Calcul du Bénéfice imposable. Le Bénéfice imposable</i>	40
I. — Principe de l'imposition. Les différences entre les Bénéfices supplémentaires et les Bénéfices exceptionnels	40
II. — Du Bénéfice normal. Quels exercices faut-il envisager	42
III. — Entreprises ayant moins de 3 ans d'existence le 1 ^{er} août 1914.....	44
IV. — Minimum légal du Bénéfice normal et Forfaits possibles.....	47
CHAPITRE IV. — <i>Evaluation du Bénéfice normal. Les Forfaits possibles</i>	51
I. — Du choix du procédé d'évaluation.....	51
II. — Le Forfait de 5.000 francs.....	54
III. — L'évaluation d'après la Patente.....	55
IV. — Forfait établi d'après le Capital. Réserves. Amortissements. Comptes courants.....	60
CHAPITRE V. — <i>Du Bénéfice net</i>	69
I. — De quels bilans résulte le Bénéfice net ?.....	70
II. — Le Bénéfice net des Exploitations minières.....	72
III. — Déficit d'exploitation.....	75
IV. — Frais généraux.....	77
CHAPITRE VI. — <i>Du Bénéfice net : Réserves et Amortissements</i>	82
I. — Réserves légales, statutaires et facultatives	82
II. — Amortissement des Bâtiments et du Matériel.....	85
III. — Amortissement des Créances douteuses.....	89
IV. — Amortissement des Stocks dépréciés.....	90
V. — Réserve en vue de Marchés.....	91

VI. — Amortissements supplémentaires.....	93
VII. — Entreprises situées en pays envahi.....	94
VIII. — Intérêts.....	96
CHAPITRE VII. — <i>Déclarations.</i>	98
I. — Caractère obligatoire de la déclaration... ..	98
II. — Éléments de la déclaration.....	99
CHAPITRE VIII. — <i>La Commission du premier degré.</i>	103
I. — Nature de ces Commissions.....	103
II. — Examen et contrôle des déclarations.	105
III. — Taxation d'office.....	107
CHAPITRE IX. — <i>La Commission supérieure.</i>	108
CHAPITRE X. — <i>Tarif et paiement de l'impôt</i>	112
I. — Les tarifs successifs de l'impôt	112
II. — Pénalités	115
CHAPITRE XI. — <i>Établissement des Rôles et Recouvrement.</i> <i>Impositions supplémentaires.</i>	119
I. — Établissement des Rôles et Recouvrement	119
II. — Déficit d'un Exercice ou Extention des Entreprises . .	121
III. — Omissions et Revisions.....	124
CHAPITRE XII. — <i>La Contribution sur les Bénéfices de Guerre</i> <i>et la Banque de France</i>	128
CHAPITRE XIII. — <i>Critique de la loi du 1^{er} juillet 1916.</i>	132
I. — La Loi et l'Opinion publique.....	132
II. — Critiques adressées à la Loi	134
III. — La Loi doit-elle être prolongée ?.....	138

TROISIÈME PARTIE

CHAPITRE XIV. — <i>Des Bénéfices de Guerre.</i>	144
I. — Réalité des Bénéfices de Guerre.....	144
II. — Causes des Bénéfices de Guerre	148
III. — Des conceptions des Bénéfices de Guerre.....	153
CHAPITRE XV. — <i>Suppression des Bénéfices</i>	157
I. — La Revision des Marchés.....	157
II. — La Réquisition	161
CHAPITRE XVI. — <i>Limitation des Bénéfices</i>	168
I. — Limitation d'après le Bénéfice du temps de paix....	168
II. — Limitation en fonction du chiffre d'affaires ou du capital.....	170

QUATRIÈME PARTIE

Les Législations étrangères.

CHAPITRE XVII. — <i>Imposition du Bénéfice commercial ou industriel</i>	175
I. — Législation française et anglaise.....	175
II. — La Législation suisse	176
III. — La Législation russe	177
CHAPITRE XVIII. — <i>Imposition de l'enrichissement de Guerre.</i> ..	179
I. — Législation allemande.....	179
II. — Législation autrichienne	182
III. — La Loi néerlandaise.....	182
IV. — Les Lois scandinaves.....	183

CHAPITRE XIX. — <i>Imposition des Bénéfices excessifs</i>	185
I. — La Loi italienne.....	185
II. — La Loi américaine.....	189
CHAPITRE XX. — <i>La Régie intéressée</i>	191
I. — Principes généraux de ces Législations.....	191
II. — Une autre solution : La Régie intéressée.....	193
CONCLUSION.....	199

ANNEXES

LOI du 1 ^{er} juillet 1916.....	201
DÉCRET du 12 juillet 1916.....	212
DÉCRET du 3 août 1916.....	215
BIBLIOGRAPHIE.....	218
TABLE DES MATIÈRES.....	220

